Universitatea Creştină „Dimitrie Cantemir"
Facultatea de Management Turistic şi Comercial Timişoara

Ion Pereş Marius Miculescu

Contabilitate

Editura Eurostampa

Scanned with OKEN Scanner

Universitatea Creştină "Dimitrie Cantemir"
Facultatea de Management Turistic şi Comercial Timişoara

Ion Pereş **Marius Miculescu**

Contabilitate

Scanned with OKEN Scanner

Universitatea Creştină "Dimitrie Cantemir"
Facultatea de Management Turistic şi Comercial Timişoara

Ion Pereş **Marius Miculescu**

Contabilitate

Editura Eurostampa
2007

Scanned with OKEN Scanner

Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României
PEREŞ, ION
Contabilitate / Ion Pereş, Marius Miculescu.-
Timișoara: Eurostampa, 2007
ISBN 978-973-687-565-6

I. Miculescu, Marius

657

Editura Eurostampa
Timișoara, bd. Revoluției nr. 26
Tel./fax: 0256-204816
E-mail: estampa@upcnet.ro
www.eurostampa.ro

Tipar executat la *Eurostampa*

Scanned with OKEN Scanner

PREFAȚĂ

Lucrarea „Contabilitate" prezintă într-o manieră didactică problematica teoriei generale a contabilității și a contabilității financiare cu particularitățile specifice activității de comerț și turism.

Contabilitatea este o știință și un important domeniu al practicii sociale. Confruntată cu mediul economic care se transformă rapid, contabilitatea se prezintă într-o situație din ce în ce mai dificilă pentru a răspunde funcțiilor sale de mijloc juridic de probă, instrument de control și verificare, instrument economic de gestiune și element de arbitraj între agenții economici.

Cartea Contabilitate introduce cititorul în imperiul științific al contabilității, care, gradat și metodic ia cunoștiință cu elementele teoretice fundamentale ale obiectului și metodei sale de cercetare, cu principiile procedeele și mijloacele sale concepute și folosite pentru obținerea, valorificarea și consemnarea informațiilor referitoare la patrimoniu, poziția financiară și performanțele entităților economice.

În lucrare au fost abordate distinct elementele caracteristice ale contabilității financiare aferente întreprinderilor de comerț și turism.

Conceptele cu care operează autorii au la bază prevederile Cadrul general pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare, Standardele internaționale de contabilitate (IAS/IFRS) și Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunității Economice Europene.

Autorii își propun să ofere studenților modalitățile cele mai eficiente pentru înțelegerea și aprofundarea problemelor de contabilitate, să le formeze o gândire contabilă logică, care să le permită participarea la obținerea și valorificarea informațiilor contabile în activitatea de gestiune a întreprinderilor de comerț și turism.

Această carte se adresează în primul rând studenților de la Facultatea de Management Turistic și Comercial, dar ea poate fi consultată și de către economiști care lucrează în întreprinderile de comerț și turism precum și de către managerii acestora.

Timișoara
Mai, 2007

Coordonatorul lucrării,
Prof.univ.dr. Ion Pereș

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 1.

OBIECTUL ŞI METODA CONTABILITĂŢII

1.1. Conceptul de patrimoniu în teoria contabilităţii

A delimita obiectul de studiu al unei discipline ştiinţifice înseamnă a se stabili, a se fixa sau a se contura, sfera procurărilor sale, a utilităţii, importanţei şi a locului pe care îl ocupă în procesul cunoaşterii umane.

În decursul evoluţiei sale contabilitatea a adunat o zestre importantă de *idei, teorii, principii, standarde, teze* şi nu în ultimul rând *concepţii* cu privire la propria vocaţie adică obiectul său de studiu.

Evoluţia contabilităţii a fost însoţită în plan conceptual de numeroase controverse cu privire la utilitatea sa în cadrul mecanismelor de cunoaştere şi gestiune a stării la un moment dat şi a circuitului resurselor economice ale societăţii.

Mai semnificative în acest sens sunt două ***abordări*** care tratează contabilitatea astfel:

a) *ca o teorie ştiinţifică* adică un sistem de principii şi cunoştinţe care aplică, informează şi delimitează enunţuri foarte generale şi esenţial conceptuale, fundamentând modele contabile de cunoaştere şi gestiune;

b) *ca tehnică de culegere, prelucrare, stocare, transmitere şi analiză a informaţiilor* reprezentând totalitatea procedurilor prin care se înregistrează şi clasifică tranzacţiile şi evenimentele care marchează activităţile diverselor entităţi în scopul furnizării de informaţii necesare luării deciziilor economice[1].

Obiectul de studiu al contabilităţii a evoluat treptat odată cu evoluţia societăţii şi a modurilor de producţie trecând de *la simplu la complex, de la forme rudimentare la forme superioare,* însă conţinutul de bază a rămas acelaşi *gestiunea averii* (patrimoniului) şi a *rezultatelor* afacerilor precum şi a elementelor extrapatrimoniale exprimate valoric.

Cu toate că au existat numeroase controverse cu privire la obiectul contabilităţii, literatura de specialitate evidenţiază numeroase concepţii dintre care considerăm reprezentative următoarele: concepţia juridică. concepţia economică şi concepţia financiară.

---

[1] Oprea Călin, Mihai Ristea, bazele contabilităţii, Editura naţional. 2000. pag. 8

Scanned with OKEN Scanner

1.1.1. Concepția juridică

În conformitate cu aceasta, constituie obiect al contabilității, *patrimoniu* (averea) agenților economici, privit prin prisma drepturilor și obligațiilor în corelație cu bunurile și valorile ce aparțin de drept unei persoane fizice sau juridice. Conform concepției juridice relațiile economice sunt privite ca *raporturi* generatoare de drepturi și obligații, subordonând astfel economicul juridicului.

Se cunosc două *forme* ale patrimoniului conform acestei concepții:

- *patrimoniu economic*, format din bunuri tangibile (materiale), intangibile (nemateriale) ori active financiare aparținând unei entități (întreprinderi) ce pot fi evaluate credibil în bani;
- *patrimoniu juridic* ca fiind reprezentat prin totalitatea drepturilor și obligațiilor conexe bunurilor ce pot fi evaluate credibil în bani și aparținând de drept unei entități.

Conținutul economic formează *substanța materială* a patrimoniului (clădiri, mașini, mărfuri, etc.), iar cel juridic exprimă cauza, proveniența sau originea bunurilor economice formând *substanța juridică* a patrimoniului (exprimând raporturi juridice).

Rezultă că substanța materială și cea juridică a patrimoniului se află într-o permanentă echivalență sau egalitate.

Aceasta înseamnă că putem construi *ecuația juridică* a patrimoniului sub forma:

Bunuri economice = Drepturi + Obligații

Bunurile economice cuprind realități economice concrete care îmbracă o formă materială, nemarială sau financiară aflate în proprietatea unei entități.

Drepturile se referă la un drept de proprietate restrâns asupra bunurilor, diminuat de valoarea obligațiilor de plată pentru acele bunuri.

Obligațiile sunt echivalente cu datoriile de plătit terților, pentru bunurile primite sau creditele financiare acordate de aceștia.

În contabilitate *bunurile economice și drepturile* (creanțele) sunt denumite ***active*** iar *obligațiile* (datoriile) ***pasive.***

1.1.2. Concepția economică

Conform concepției economice, obiectul de studiu al contabilității este reprezentat de circuitul capitalului.

Acesta este privit sub două *aspecte:*

- al existenței concrete, destinației, al modului în care se alocă, întrebuințează și consumă capitalul denumit *capital concret* (fizic);
- al apartenenței, modului de dobândire, procurare, exprimând originea (proveniența) sau sursa economică, fiind denumit *capital abstract* (financiar).

Scanned with OKEN Scanner

Capitalul concret poate fi grupat în capital fix şi capital circulant.

Capitalul fix se concretizează în bunuri economice cu o utilizare durabilă (imobilizări) care participă la mai multe cicluri de exploatare (ani), depreciindu-se treptat şi înlocuindu-se după mai mulţi ani de utilizare.

Capitalul circulant este format din bunuri concret materiale, creanţe şi numerar care se utilizează o perioadă scurtă în activitatea întreprinderii, participând în general la un singur circuit economic, modificându-şi în permanenţă forma şi se aşteaptă a fi realizat în termen de 12 luni de la data bilanţului.

Capitalul abstract sau sursa de acoperire a capitalului concret, este structurat în funcţie de apartenenţă, adică de proprietarii acestuia în capital propriu şi capital împrumutat (atras sau străin).

Capitalul propriu, reprezintă dreptul acţionarilor (interesul rezidual) în activele întreprinderii după deducerea tuturor datoriilor, adică acea parte a capitalului care aparţine de drept proprietarilor şi se realizează prin aport propriu (ex. capitalul social).

Capitalul împrumutat (datorii) cuprinde resursele externe atrase pentru finanţarea activităţii pe termen lung, dar care nu aparţine de drept proprietarilor de capital însă asigură o dezvoltare viitoare cu condiţia utilizării raţionale. Îmbracă forma: împrumuturilor bancare pe termen lung (> 1 an) şi alte datorii ce privesc imobilizările financiare.

Ecuaţia de echilibru patrimonial conform concepţiei economice cu privire la obiectul contabilităţii este:

Bunuri economice (Active) = Capitaluri proprii + Datorii

sau

Capitaluri proprii = Active – Datorii

În legătură cu noţiunea de capital, C*adrul General* de Întocmire şi Prezentare a situaţiilor financiare, elaborat de Comitetul pentru Standarde Internaţionale de Contabilitate promovează conceptele de *capital financiar* şi *capital fizic.*

Conform *conceptului financiar* capitalul exprimă banii investiţi sau puterea de cumpărare investită fiind sinonim cu activul net sau capitalul propriu al întreprinderii.

Conceptul fizic al capitalului (ex. capacitatea de exploatare) exprimă capacitatea de producţie a întreprinderii exprimată de exemplu în unităţi de producţie.

Se consideră că s-a realizat o *menţinere a capitalului financiar* adică profitul este real, dacă activele nete la sfârşitul perioadei sunt superioare celor de la începutul perioadei iar *menţinerea capitalului fizic* atunci când se obţine profit iar capacitatea fizică productivă la sfârşitul perioadei este mai mare decât cea de la începutul perioadei, excluzând contribuţiile acţionarilor respectiv distribuţiile în favoarea acestora.

Scanned with OKEN Scanner

1.1.3. Concepția financiară

Potrivit *concepției financiare* obiectul contabilității este circumscris cercetării și soluționării laturilor valorice ale existenței mișcării și transformării resurselor pe care le tratează sub aspectul provenienței (permanente și temporare) și din punct de vedere al utilizării (durabile și ciclice)[2].

Concepția financiară presupune evidențierea resurselor economice în expresie bănească sub aspectul alocării sau investirii respectiv a modului de procurare a fondurilor.

Sub aspectul originii sau provenienței resursele economice pot fi grupate astfel:

- *resurse permanente* sau *durabile* rezultate din aportul proprietarilor, din profit sau împrumuturi pe termen lung a căror perioadă de rambursare este mai mare de un an sau nedeterminată;
- *resurse temporare*, provenite de la terți (furnizori, bănci sau alte organisme de finanțare) reprezentând datorii pe termen scurt ce trebuie plătite în termen de maximum 12 luni.

Dacă se are în vedere modul de utilizare sau întrebuințare, resursele îmbracă forma:

- *investițiilor durabile* sau pe termen lung, concretizate în active cu mișcare lentă ce îmbracă forma imobilizărilor (construcții, mașini, utilaje, etc.);
- *investiții ciclice* sau pe termen scurt evidențiind:
  - bunuri achiziționate sau produse pentru consum propriu în scopul comercializării și se așteaptă a fi realizate (încasate) în maxim 12 luni (stocuri);
  - creanțe aferente ciclului de exploatare (drepturi);
  - numerar și echivalente de numerar a căror utilizare nu este restricționată (disponibilități bănești).

Numerarul cuprinde disponibilitățile bănești și depozitele la vedere.

Echivalentele de numerar sunt reprezentate prin investiții financiare pe termen scurt extrem de lichide care sunt ușor convertibile în numerar și care sunt supuse unui risc nesemnificativ de schimbare a valorii.

Concepția financiară privind obiectul contabilității statuează pe lângă expresia bănească (valorică) sub care sunt reflectate resursele economice, două *criterii* de grupare și ordonare a elementelor:

- *lichiditatea*, adică capacitatea utilităților (activelor) de a se transforma în bani, în vederea efectuării plăților la scadență;
- *exigibilitatea*, care exprimă termenul, data (ziua, luna, anul) la care o anumită datorie devine scadentă (trebuie plătită).

Aceste două criterii sunt avute în vedere la gruparea, ordonarea și sistematizarea activelor, datoriilor și capitalurilor proprii în bilanț.

---

[2] M. Epuran, V.Băbăiță, Teoria generală a contabilității, Editura Mirton, Timișoara 2000, pag. 48

Scanned with OKEN Scanner

1.2. Trăsăturile şi conţinutul obiectului contabilităţii

Dezvoltarea contabilităţii a fost şi este continuu impulsionată de cerinţele mereu crescânde ale utilizatorilor informaţiei contabile, în funcţie de care, obiectul de studiu al acesteia trebuie perfecţionat neîncetat.

Patrimoniul (averea) ca obiect de studiu al contabilităţii prezintă următoarele trăsături caracteristice[3]:

- *este o universalitate* juridico – economico – financiară;
- *este personal*, în sensul că aparţine unei anumite persoane;
- este distinct faţă de persoana căreia îi aparţine şi nu este inclus acesteia;
- *este unic şi indivizibil.*

Existenţa unui patrimoniu presupune îmbinarea a două *elemente:*

- persoana fizică sau juridică ca *subiect* de drepturi şi obligaţii;
- bunurile economice, ca *obiect* de drepturi şi obligaţii.

Între obiectele de drepturi şi obligaţii pe de o parte respectiv drepturile şi obligaţiile pe de altă parte se află persoana fizică sau juridică în calitatea sa de subiect de drepturi şi obligaţii.

Dacă avem în vedere patrimoniul şi rezultatele financiare, ca obiect de studiu al contabilităţii, aceasta poate fi analizată ca[4]:

- ştiinţă a *evidenţei, calculului, analizei şi controlului;*
- ştiinţă a *raporturilor cantitative.*

Ca ***ştiinţă a evidenţei*** contabilitatea oferă o teorie şi o metodă privind înregistrarea într-o anumită ordine, pe baza unor principii normative a circuitului valorilor economice delimitate patrimonial şi pe o anumită perioadă de gestiune.

Ca ***ştiinţă a calculului economic*** contabilitatea măsoară şi determină consumurile de resurse economice şi rezultatele obţinute, iar ca ştiinţă a analizei dezvăluie şi interpretează în mod analitic raporturile de schimb dintre valorile economice componente ale patrimoniului.

Ca ***ştiinţă a controlului*** constată în ce măsură se asigură integritatea materială şi gestionarea rentabilă a patrimoniului şi rezultatelor activităţii economice, validând realitatea şi corectitudinea informaţiilor contabile.

Un alt element specific obiectului contabilităţii este acela că ea studiază *raporturile de schimb*, situaţia (poziţia) financiară, rezultatele şi modificările poziţiei financiare ale unei entităţi patrimoniale. Aceste raporturi exprimă şi definesc poziţia entităţii faţă de mediul economico – social care a furnizat resursele acesteia respectiv faţă de proprietar şi terţe persoane.

Dacă avem în vedere cele prezentate cu privire la concepţiile şi trăsăturile obiectului contabilităţii putem considera că aceasta este deosebit de complex; conţinutul său fiind reprezentat în *sinteză* prin:

a) Existenţa, mişcarea (intrări, ieşiri) şi transformarea elementelor patrimoniale (bunuri economice, drepturi, obligaţii, etc.) sub aspectul *formei*

---

[3] I.P. Pântea, A. Pop – Contabilitatea financiară a întreprinderii, Editura Dacia 2004, pag.8

[4] O. Călin, M. Ristea – Bazele contabilităţii, Editura Naţional 2000, pag. 14

Scanned with OKEN Scanner

materiale concrete (al utilității) și al *formei abstracte* adică al sursei de dobândire a proveniență sau originii (al resursele de finanțare).

b) Evenimentele și tranzacțiile generate de activitățile agenților economici: aprovizionări, consumuri, vânzări, încasări, plăți, etc. ce pot fi grupate în trei mari categorii:

- *activități de exploatare,* constituind principalele activități producătoare de venit ce privesc: producția, comercializarea, prestările de servicii și alte activități în legătură cu: clienții, furnizorii, salariații, etc.
- *activități de investire,* au în vedere achiziționarea, producția și cedarea (vânzarea) de bunuri economice durabile, denumite imobilizări.
- *activități de finanțare,* urmăresc crearea resurselor de finanțare ce produc modificări ale dimensiunii capitalurilor proprii (provin de la proprietari de capital) și a datoriilor (provin din împrumuturi de la terți, alții decât acționarii).

c) Rezultatele financiare ce constituie efectul mișcării și transformării patrimoniului ca urmare a evenimentelor și tranzacțiilor ce generează:

- cheltuieli (angajamente, consumuri, plăți, etc.)
- venituri (sume de încasat sau încasate, producție realizată dar stocată, alte avantaje economice, etc.).

d) Alte operații speciale reprezentând elemente extrapatrimoniale sub formă de bunuri, drepturi, obligații, rezultate din angajamente acordate sau primite, în cadrul relațiilor cu terții ce nu pot fi integrate în patrimoniul sau rezultatele financiare ale întreprinderi cum sunt: giruri, garanții, valori materiale păstrate în custodie, redevențe, locații de gestiune, debitori scoși din activ urmăriți în continuare, efecte scontate neajunse la scadență, etc.

e) Prezentarea informațiilor privind poziția financiară, performanțele și modificările acestora, cu ajutorul situațiilor financiare anuale (bilanț, cont de profit și pierderi, note explicative și politicile contabile, etc.) precum și a raționamentelor, convențiilor și tratamentelor contabile utilizate pentru ca informațiile să satisfacă cerințele de calitate cerute de utilizatorii acestora în următoarea *ordine de prioritate: investitori, salariați, creditorii financiari, clienți, furnizori, guvern și cetățeni.*

1.3. Caracteristicile principalelor elemente ale obiectului contabilității

În conformitate cu reglementările naționale și internaționale actuale, obiectul de studiu al contabilității este orientat în următoarele *direcții:*

- cunoașterea *poziției financiare* a întreprinderii prin intermediul *patrimoniului economic și juridic;*
- cunoașterea *performanțelor* întreprinderii prin intermediul *rezultatelor financiare;*

Scanned with OKEN Scanner

- evidenţierea *elementelor extrapatrimoniale* ce intervin în activitatea întreprinderii.

1.3.1. Patrimoniu economic şi juridic – obiect al contabilităţii

Patrimoniu poate constitui obiect de studiu al contabilităţii atunci când este investit, adică utilizat în activităţi economice (producţia de bunuri, prestarea de servicii, comercializare), administrative, social – culturale etc., prin care se satisfac nevoi reale ale societăţii.

Dacă avem în vedere concepţia *economico – juridico – financiară* elementele patrimoniului sunt *dedublate* în două structuri generice specifice unui limbaj propriu şi anume:

- *activele* patrimoniale;
- *pasivele* patrimoniale.

Caracterizarea activelor patrimoniale

Un *activ*[5] reprezintă o resursă controlată de către întreprindere ca rezultat al unor evenimente trecute şi de la care se aşteaptă beneficii economice viitoare.

Resursa conform Dicţionarului Explicativ al Limbii Române constituie sursa de mijloace susceptibile de a fi valorificate într-o împrejurare dată.

Controlul asupra activului se realizează prin intermediul drepturilor legale sau contractule deţinute.

Evenimente trecute (anterioare) sunt acele evenimente ce în mod normal determină obţinerea de active prin cumpărare, producţie proprie sau alte surse ce preced o anumită dată.

Beneficiile economice viitoare reprezintă potenţialul unui activ de a contribui în mod direct sau indirect la fluxul de numerar şi echivalente ale numerarului către întreprindere. Acest potenţial poate fi unul productiv fiind parte a activităţilor de exploatare. De asemenea se poate transforma în numerar sau echivalente ale numerarului sau poate avea capacitatea de a reduce ieşirile de numerar cum ar fi un proces alternativ de producţie care micşorează costurile.

Dacă avem în vedere aspectele juridice cu privire la patrimoniu, putem considera că activele cuprind totalitatea *drepturilor de proprietate şi a drepturilor de creanţă* pe care le are un titular de patrimoniu.

Drepturile de proprietate sunt considerate drepturi reale, fiind formate din totalitatea bunurilor economice tangibile (materiale) şi intangibile (fără suport material) asupra cărora se exercită un drept de proprietate.

Drepturile de creanţă (creanţele) sunt drepturile aparţinând unei persoane (creditorul) de a pretinde altei persoane (debitorul) să-şi îndeplinească o anumită

[5] Standardele Internaţionale de Contabilitate 2001, Editura Economică, pag. 1474

Scanned with OKEN Scanner

obligație să dea sau să nu dea, să facă sau să nu facă ceva. În contabilitate acestea îmbracă forma clienților, debitorilor diverşi şi alte creanțe.

Dacă avem în vedere *natura* (destinația economică) şi *lichiditatea* activele patrimoniale cuprind următoarele structuri:

- activele imobilizate;
- activele circulante;
- cheltuielile în avans;

***a)* Activele imobilizate**[6] denumite imobilizări, sunt activele unei întreprinderi destinate utilizării pe o perioadă îndelungată în activitatea proprie. Acestea sunt deținute pentru a fi utilizate în producția de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative fiind posibil a fi utilizate pe parcursul mai multor perioade.

Contabilitatea clasifică activele imobilizate (imobilizările) după natura lor astfel:

- imobilizări necorporale;
- imobilizări corporale;
- imobilizări financiare.

Imobilizările necorporale (netangibile) sunt reprezentate prin active identificabile nemonetare, fără suport material şi deținute pentru utilizare în procesul de producție sau furnizare de bunuri sau servicii, pentru a fi închiriate terților sau în scopuri administrative.

Se încadrează în categoria imobilizărilor necorporale: *cheltuielile de constituire, cheltuielile de dezvoltare, brevetele, licențele, mărcile comerciale, fondul comercial, programele informatice, alte imobilizări necorporale.*

- *Cheltuielile de constituire* se referă la ieşirile de numerar (plățile) sau datoriile angajate ce privesc înființarea (constituirea) sau dezvoltarea unei societăți comerciale cum sunt: taxe şi alte cheltuieli de înregistrare, înmatriculare, autorizare, emiterea şi vânzarea de acțiuni, prospectarea pieței, publicitate şi alte cheltuieli de această natură ce privesc înființarea şi extinderea activității persoanei juridice.

- *Cheltuieli de dezvoltare* cuprind alocările de fonduri pentru aplicarea rezultatelor cercetării sau a altor cunoştințe în scopul realizării de produse sau servicii noi sau îmbunătățite substanțial, înaintea stabilirii producției de serie sau utilizării (proiectarea, testarea producției, prototipuri, modele noi, etc.).

- *Concesiunile, brevetele, mărcile de fabrică şi alte drepturi similare*, reflectă cheltuielile efectuate pentru achiziționarea drepturilor de exploatare sau generate de producerea unui brevet, licență, mărci de fabrică, concesiune, know-how şi alte drepturi similare de proprietate industrială sau intelectuală.

- *Fondul comercial,* reprezintă diferența dintre costul de achiziție şi valoarea justă, la data tranzacției a părții din activele nete achiziționate de către o persoană juridică fiind generat de: clientela, vadul comercial, reputația firmei, segmentul de piață, concurența, etc.

---

[6] OMFP nr. 94/2001, M.Of. partea I nr. 85/2001

Scanned with OKEN Scanner

- *Alte imobilizări necorporale* includ programele informatice achiziționate sau create de unitate pentru necesități proprii și alte imobilizări necorporale.

Imobilizările corporale sunt reprezentate prin active identificabile nemonetare cu suport material (tangibile) ce îndeplinesc *cumulativ trei condiții:*

- sunt deținute pentru a fi utilizate în producția de bunuri sau servicii, pentru a fi închiriate terților ori pentru a fi folosite în scopuri administrative.
- au o durată de viață utilă (de utilizare) mai mare de un an;
- au o valoare mai mare decât limita stabilită de lege;

Intră în categoria imobilizărilor corporale: *terenurile și amenajările de terenuri, construcțiile, instalațiile tehnice, utilajele, mobilierul, animalele și plantațiile, mijloacele de transport și alte active corporale similare.*

- *Terenurile* sunt reprezentate prin suprafețe de pământ afectate durabil unor activități agricole sau silvice, terenurile cu zăcăminte, terenurile cu și fără construcții, etc.
- *Amenajările de terenuri* sunt reprezentate prin lucrări efectuate pentru: lucrări de racordări la sistemul de alimentare cu energie și apă, drumuri de acces, desecări, etc.
- *Construcțiile* cuprind clădirile, halele industriale, depozitele etc. executate din zidărie, lemn, metal, beton pe baza unui proiect care servește la adăpostirea oamenilor, obiectelor, reprezentând locul (spațiul) unde se desfășoară activități productive, administrative, comerciale, se prestează servicii, etc.
- *Instalațiile tehnice* cuprind: mașinile, utilajele, instalațiile de lucru, aparatele și instalațiile de măsurare, control și reglare, mijloacele de transport, animalele, plantațiile, mobilier, aparatura birotică, echipamentele de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale.

Alte structuri distincte atât a imobilizărilor necorporale cât și a celor corporale o reprezintă avansurile și imobilizările în curs (neterminate) adică nefinalizate la finele perioadei.

- *Avansurile* cuprind sumele acordate furnizorilor de imobilizări corporale și necorporale înaintea începerii lucrărilor sau livrării imobilizărilor.

Imobilizările financiare sunt reprezentate prin active deținute cu scopul de a genera un profit ca rezultat al fluctuațiilor pe termen scurt a prețului de piață. Posesia durabilă a imobilizărilor financiare, asigură realizarea unor venituri financiare sub forma dividendelor și a dobânzilor sau creează premisele exercitării unui control asupra societății emitente. Se prezintă sub forma titlurilor de participare deținute la alte societăți și pot îmbrăca forma unor acțiuni sau altor titluri de valoare obținute prin cumpărare pe piața de capital inclusiv creanțe imobilizate.

- *Titlurile de participare* sunt reprezentate prin drepturi sub formă de acțiuni sau alte titluri cu venit variabil, a căror posesie durabilă asigură exercitarea unui control sau influențe notabile în gestiunea emitenților precum și obținerea unor avantaje de natură financiară (dobânzi, dividende).

Scanned with OKEN Scanner

- *Interesele de participare* reprezintă drepturi deținute pe termen lung în capitalul altei societăți comerciale în scopul garantării contribuției la activitățile acesteia sub forma investițiilor în întreprinderi asociate și investiții strategice.

- *Creanțele imobilizate* sunt drepturi generate de operația de acordare de împrumuturi pe termen lung la societățile asociate sau de grup la care întreprinderea deține titluri sau interese de participare, pentru care se percep dobânzi.

Imobilizările *necorporale și corporale* sunt supuse uzurii fizice și uneori morale necesitând contabilizarea unei părți din valoarea de intrare a acestora *în mod sistematic pe cheltuielile perioadei*, ceea ce determină regăsirea acestora în costul bunurilor la a căror producere au participat. Procesul de alocare sistematică a valorii amortizabile a unei imobilizări pe durata de viață utilă a acesteia poartă numele de *amortizare.*

b) Activele circulante sunt reprezentate prin acele active achiziționate sau produse care se așteaptă să fie realizate sau sunt deținute pentru vânzare sau consum în cadrul ciclului normal de exploatare de maximum 12 luni de la data bilanțului. Se încadrează în această categorie: *stocurile, creanțele, investițiile financiare pe termen scurt, casa și conturile la bănci.*

Stocurile cuprind:

Materiile prime reprezentate prin bunuri materiale care aparțin realității obiective și participă direct la fabricarea produselor, regăsindu-se total sau parțial, în formă inițială sau transformată în structura acestora (ex. cherestea, tablă, făină, nisip, ciment, var, etc.)

Materialele consumabile, cuprind structuri ale materiei care participă sau ajută direct sau indirect procesul de producție, fără a se regăsi de regulă în structura materială a produselor finite, semifabricatelor ori producției în curs (ex. combustibili, semințe, furaje, materiale auxiliare, piese de schimb, etc.).

Materialele de natura obiectelor de inventar, cuprind bunuri materiale și echipamente de valoare mare cu durata de viață utilă sub un an sau de valoare mai mică decât limita prevăzută pentru a se încadra în categoria imobilizărilor corporale (mijloace fixe) și cu durata de viață utilă mai mare de un an cum sunt: echipamente de protecție și de lucru, scule, dispozitive, verificatoare, baracamente, amenajări provizorii, mobilier mărunt, etc.

Produsele cuprind bunuri materiale obținute din procesul de producție fiind evidențiate în contabilitate prin trei structuri distincte: produse finite, semifabricate și produse reziduale (sunt denumite și stocuri fabricate).

- *produsele finite* sunt reprezentate prin acea parte a produselor care au parcurs în întregime fazele procesului de fabricație și nu mai au nevoie de prelucrări ulterioare aflându-se în depozite în vederea livrări sau expediate direct terților.

- *semifabricatele* sunt produse cu un anumit grad de prelucrare care se livrează altei secții sau altei întreprinderi pentru a fi prelucrat în continuare în vederea obținerii unui produs finit.

Scanned with OKEN Scanner

- *produsele reziduale*, cuprind deşeuri, rebuturi sau alte bunuri care au rămas în urma unui proces tehnologic.

Animalele şi păsările cuprind animalele născute şi cele tinere de orice fel (viţei, mânji, miei, purcei, etc.) crescute şi folosite pentru reproducţie sau puse la îngrăşat pentru a fi valorificate, coloniile de albine, precum şi animalele pentru producţia de lână, lapte, ouă, carne, blană, etc.

Mărfurile reflectă acele produse ale muncii destinate schimbului prin intermediul vânzării – cumpărării, cuprinzând bunurile cumpărate de întreprindere în vederea revânzării sau produsele predate spre vânzare magazinelor proprii.

Ambalajele cuprind bunurile materiale sau obiectele achiziţionate sau produse în vederea protejării, prezentării şi împachetării produselor, mărfurilor şi a altor bunuri materiale.

Producţia în curs de execuţie (neterminată) este reprezentată de producţia care nu a trecut prin toate fazele (stadiile)de prelucrare prevăzute de procesul tehnologic, precum şi de produsele nesupuse probelor şi recepţiei tehnice sau necompletate în întregime şi care vor urma în perioadele viitoare fazele procesului tehnologic în vederea finalizării.

Creanţele reprezintă drepturi ale întreprinderii faţă de terţi cum sunt: creanţele – clienţi, creanţele – debitori diverşi, efectele de primit, creanţe – salariale, creanţe faţă de asociaţi, etc.

Clienţii reprezintă drepturi faţă de terţi rezultate din vânzarea pe credit a bunurilor materiale, lucrărilor şi serviciilor care fac obiectul activităţii întreprinderii.

Efectele de primit reprezintă titluri de valoare negociabile care atestă existenţa unei creanţe în cadrul relaţiilor comerciale ce poate fi decontată imediat sau pe termen scurt (poliţe, cambii, trate, bilete la ordin etc.).

Debitorii diverşi reflectă drepturi determinate de cesiunea (vânzarea) titlurilor de plasament, a activelor imobilizate, pagube materiale (imputaţii), penalităţi datorate de terţi, împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni ce urmează a fi rambursate, creanţe reactivate, etc.

În categoria *alte creanţe* se mai cuprind:

- avansurile acordate furnizorilor de stocuri;
- decontările cu asociaţii pentru aportul datorat odată cu subscrierea capitalului;
- creanţele generate de decontările cu personalul, bugetul statului, asigurările sociale, etc.
- creanţele privind decontările în cadrul grupului.

Atunci când la sfârşitul exerciţiului se constată prin inventariere că valoarea probabilă de încasat sumei creanţe este inferioară valorii nominale din contabilitatea curentă, pentru diferenţă se constituie un provizion pentru deprecierea creanţelor.

Investiţiile financiare pe termen scurt cuprind:

- acţiunile proprii răscumpărate;
- obligaţiunile emise şi răscumpărate;

Scanned with OKEN Scanner

- acțiunile și obligațiunile cumpărate în vederea realizării de operațiuni speculative;
- titlurile de participare deținute la unități din cadrul grupului;
- Provizioanele pentru deprecierea acțiunilor, obligațiunilor;
- efectele de încasat și efectele remise spre scontare.

Investițiile financiare pe termen scurt sunt instrumente financiare negociabile pe o durată care asigură lichiditatea și securitatea tranzacțiilor.

Casa și conturi la bănci cuprind disponibilitățile bănești formate din:
- numerar în casierie;
- disponibilități în conturi curente la bănci;
- cecurile de încasat;
- creditele pe termen scurt, inclusiv dobânzile;
- acreditivele;
- avansurile de trezorerie;
- timbrele fiscale și poștale;
- tichetele și biletele de călătorie;
- biletele de tratament și odihnă;
- alte valori de trezorerie.

Disponibilitățile bănești din casă și conturi curente pot fi: în lei sau în devize (valută).

c) Cheltuielile în avans cuprind cheltuielile efectuate în cursul exercițiului financiar dar care se referă la exercițiul ulterior. Nu trebuie încorporate în rezultatele exercițiului curent „stocându-se provizoriu", urmând a influența rezultatele exercițiilor viitoare.

Se includ în această categorie cheltuielile privind *plata anticipată a abonamentelor, chiriilor, dobânzile aferente contractele de leasing, reparațiile capitale neprezăzute, etc.* reflectând o creanță a exercițiului viitor asupra exercițiului curent.

Sub aspect juridic cheltuielile în avans reprezintă un drept al exercițiului viitor asupra exercițiului curent cu privire la unele plăți și cheltuieli ce vor afecta capitalurile proprii în sensul diminuării în exercițiile viitoare.

Caracterizarea pasivelor patrimoniale

Pasivele patrimoniale exprimă *datoriile* întreprinderii față de investitori (acționari, asociați) și față de terți (furnizori, creditori financiari, stat, etc.). În realitate constituie resursele de finanțare ale activelor patrimoniale, exprimând patrimoniu juridic sau capitalul propriu și cel împrumutat conform concepției economice ori fondurile temporare și cele permanente conform concepției financiare.

Pasivele patrimoniale asigură finanțarea internă (proprie) și cea externă (străină).

Scanned with OKEN Scanner

Finanțarea internă reflectă datoriile unității cu personalitate juridică (titulară de patrimoniu) față de proprietari (investitori), ceea ce formează *capitalurile proprii* (Cp) sau *activul net* (An) exprimând drepturile acționarilor în activele (A) întreprinderii după deducerea tuturor datoriilor (D).

$$Cp\ (An) = A - D$$

Se încadrează în categoria capitaluri proprii următoarele elemente:

- *capitalul social,* reprezentând aportul proprietarilor la constituirea sau majorarea capitalului;
- *primele de capital;*
- *rezultatul reportat*, profitul sau pierderea din perioadele precedente;
- *rezultatul curent al exercițiului* nedistribuit către proprietari (acționari și asociați);
- *rezervele* din reevaluare, rezervele legale, statutare, contractuale pentru acțiuni proprii și alte rezerve.

Finanțarea externă reflectă *datoriile* întreprinderii față de terți, alții decât proprietarii de capital.

Datoriile reprezintă obligații actuale ale întreprinderii ce decurg din evenimente trecute și prin decontarea cărora se așteaptă să rezulte o ieșire de resurse care să încorporeze beneficii economice viitoare. O *obligație* reprezintă un angajament sau o responsabilitate de a acționa într-un anumit fel pentru stingerea unei datorii.

Trebuie făcută distincția între *obligație actuală* și *angajament viitor.* Decizia întreprinderii de a achiziționa active în viitor nu reprezintă o obligație actuală. Aceasta apare numai în momentul livrări activului sau în momentul în care întreprinderea are un acord irevocabil de cumpărare a activului.

Datoriile pot reprezenta mărimi bine precizate cu scadență certă (bine precizată) sau angajamente condiționate cum sunt Provizioanele pentru riscuri și cheltuieli.

Pentru a exprima cât mai bine poziția financiară a întreprinderii în relațiile cu terții datoriile prin care se asigură finanțarea externă sunt *structurate* astfel:

- Datorii ce trebuie plătite într-o perioadă de un an:

Sunt considerate obligații curente (pe termen scurt) ale întreprinderii și îmbracă forma:

- împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni;
- creditelor bancare inclusiv dobânzile aferente;
- datoriile ce privesc imobilizările financiare;
- alte împrumuturi și datorii asimilate pe termen scurt inclusiv dobânzile aferente;
- datoriile față de furnizori și prestatori;
- datoriile față de personal, asigurările sociale, bugetul statului și alte organisme publice;
- datoriile față de asociați, creditori diverși.

Scanned with OKEN Scanner

- ***Datorii de trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an:*** (identice cu cele până la un an, însă cu o scadență mai mare de 12 luni);

- ***Provizioane pentru riscuri și cheltuieli,*** exprimând o datorie cu exigibilitate sau valoare incertă.

Se încadrează în această categorie:

- Provizioanele pentru litigii, amenzi, penalități, daune, despăgubiri și alte datorii incerte;
- Provizioanele pentru garanții acordate clienților și alte cheltuieli legate de activitatea de servicii;
- Provizioanele pentru restructurare;
- Provizioanele pentru dezafectarea imobilizărilor corporale și alte acțiuni similare, etc.

- ***Venituri în avans,*** exprimând veniturile înregistrate înainte de data încheierii exercițiului dar care se referă la exercițiul financiar ulterior. Reflectă o datorie a exercițiului curent față de cel viitor.

Se includ în această categorie:

- sume încasate sau facturate în avans dar care privesc exerciții viitoare cum sunt: *abonamente, chirii, prime de asigurare*, etc.

- *subvențiile pentru investiții*, adică sume primite fără obligativitatea restituirii de la guvern sau alte organisme pentru achiziția sau producerea de active imobilizate, care se recunosc pe o bază sistematică drept venit pe perioadele corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care urmează a le compensa;

1.3.2. Rezultatele activității – obiect al reflectării contabile

Rezultatele întreprinderii reflectă capacitatea acesteia de a genera fluxuri viitoare de numerar, prin utilizarea resurselor existente și gradul de eficiență în utilizarea de noi resurse.

Capacitatea de a genera fluxuri de numerar viitoare presupune ca întreprinderea să înregistreze *venituri* din activitatea desfășurată iar ca urmare a utilizării resurselor existente se înregistreze *cheltuieli.*

Mișcările și transformările activelor și pasivelor întreprinderii ca urmare a evenimentelor și tranzacțiilor ce au avut loc în vederea realizării obiectului de activitate, generează intercondiționări, cauzalitate, și interferență între cheltuieli și venituri determinând *rezultatele activității* desfășurate.

Cheltuielile reprezintă diminuări ale beneficiilor economice, înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de ieșiri sau scăderi ale valorii activelor ori creșteri ale datoriilor ce se concretizează în reduceri ale capitalului propriu altele decât cele rezultate din retragerile / distribuirile către acționari sau asociați.

Scăderea valorii activelor poate fi consecința următoarelor situații:

- *ieșiri de lichidități* (disponibilități bănești) ca urmare a achitării unor bunuri sau servicii primite, plăți de dobânzi, penalități, amenzi, etc.

Scanned with OKEN Scanner

- *consum* (ieşiri din stoc) de materii prime, materiale, costul produselor şi a mărfurilor vândute, etc.

- *utilizarea activelor imobilizate* prin alocarea fracţionată a costului de achiziţie sau producţie în funcţie de durata de viaţă utilă evidenţiind deprecierile ireversibile sub formă de *amortizări* sau reversibilă sub formă de *Provizioane;*

- minusuri de valoare şi lipsuri constatate la inventariere;
- diferenţe nefavorabile de curs valutar;
- reduceri comerciale şi financiare acordate de furnizori şi prestatori, etc.

Creşterea datoriilor se datorează unor cauze cum ar fi:

- înregistrarea datoriilor faţă de personal;
- înregistrarea impozitelor, taxelor şi a contribuţiilor;
- creşterea datoriilor în valută ca urmare a modificării cursului de schimb valutar;
- înregistrări de Provizioane şi alte datorii care nu generează beneficii economice viitoare.

Sub *aspect financiar* cheltuielile reprezintă valorile plătite, de plătit sau consumate în cadrul activităţii desfăşurate.

Înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor are în vedere patru *momente* distincte: *angajarea, consumul, plata şi încorporarea* (imputarea) asupra rezultatului perioadei.

Veniturile reprezintă creşteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de intrări sau creşteri ale activelor ori descreşteri ale datoriilor ce au ca rezultat creşterea capitalurilor proprii sub alte forme decât aporturile de capital din partea acţionarilor sau asociaţilor.

Intrările sau *creşterile* de active pot rezulta din:

- *creşterea creanţelor* sau a numerarului ca urmare a vânzărilor de bunuri şi servicii;
- *creşterea stocurilor* din producţie proprie şi producţia de imobilizări inclusiv plusurile de inventar constatate la stocuri;
- *intrări de active* sub forma subvenţiilor de exploatare, a donaţiilor, a despăgubirilor, amenzilor, penalităţilor, dobânzilor, dividendelor, diferenţelor favorabile de curs valutar încasate sau de încasat.

Scăderea datoriilor poate fi consecinţa următoarelor cauze:

- anularea sau diminuarea Provizioanelor;
- prescrierea sau anularea unor datorii;
- venituri din impozitul pe profit amânat.

Din punct de vedere financiar veniturile sunt considerate ca reprezentând sume sau valori încasate sau de încasat din: activităţi curente de livrări de bunuri, executări de lucrări şi prestări de servicii sau alte activităţi.

Înregistrarea în contabilitate a veniturilor are în vedere patru *momente* distincte şi anume: *producţia, facturarea, încasarea şi încorporarea în rezultatul perioadei.*

Ansamblul cheltuielilor şi veniturilor înregistrate la sfârşitul perioadei sunt încorporate în ***rezultatul perioadei***. Acesta poate fi:

Scanned with OKEN Scanner

- *pozitiv,* atunci când Veniturile > Cheltuielile = *Profit*
- *negativ,* atunci când Veniturile < Cheltuielile = *Pierdere*

Rezultatul perioadei poate face obiectul mai multor ecuații de echilibru:

a) Rezultat = Venituri - Cheltuieli
b) Venituri = Cheltuieli ± Rezultat
c) Cheltuieli = Venituri ± Rezultat
d) Rezultat = Capitaluri proprii la sfârșitul exercițiului (anului) – Capitaluri proprii la începutul exercițiului (anului)

Pe lângă aceste structuri, rezultatul activității cunoaște și alte *detalieri* respectiv:

- *rezultatul brut* (rezultatul contabil) (Rb), obținut prin diferență între venituri și cheltuieli:

$$Rb = V - Ch$$

- *rezultatul impozabil* (rezultatul fiscal), determinat în funcție de rezultatul brut prin reintegrarea *cheltuielilor nedeductibile* (Ch ned), și deducerea *veniturilor neimpozabile* (Vneimp)

$$Ri\ (Rf) = Rb + Ch\ ned - Vneimp$$

- *rezultatul net* (Rn), obținut prin scăderea din rezultatul brut a impozitului pe profit:

$$Rnet = Rb - Impozit$$

Rezultatul net aparține de drept acționarilor și asociațiilor, repartizându-se pentru: constituirea de rezerve, majorarea capitalului social, acordarea de dividende sau alte destinații conform hotărârii Adunării Generale a Acționarilor și Asociați.

1.3.3. Elementele extrapatrimoniale – obiect al contabilității

Constituie elemente *extrapatrimoniale*, acele bunuri, drepturi, obligații sau angajamente care nu pot fi integrate în patrimoniu de drept al întreprinderii fiind considerate în afara acestuia.

Se cuprind în structura elementelor extrapatrimoniale următoarele:

- drepturi din angajamente acordate (giruri, cauțiuni, etc.)
- obligații din angajamente primite (giruri, cauțiuni, etc.)
- imobilizări luate cu chirie;
- valori materiale primite spre prelucrare, reparare sau custodie;
- redevențe, locații, chirii și alte datorii similare;
- efecte scontate neajunse la scadență;
- debitori scoși din activ urmăriți în continuare;

Scanned with OKEN Scanner

- stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosinţă;
- alte valori în afara bilanţului.

Înregistrarea în contabilitate a acestor elemente se asigură cu ajutorul unor *conturi speciale de ordine şi evidenţă* fie în partidă simplă fie în partidă dublă în funcţie de natura operaţiilor.

1.4. Conţinutul metodei contabilităţii

Cuvântul metodă provine de la „meta" şi „hodos" din limba greacă, care înseamnă cale şi mijloc pentru a ajunge undeva.

Prin *metodă* în general se înţelege un mod sistematic de cercetare, de cunoaştere şi transformare a realităţii obiective. Metoda de studiu a unei discipline are la bază un ansamblu de procedee, reguli şi principii normative pentru învăţarea sau practicarea acesteia, constituind un *sistem logic,* mental de cercetare a realităţi în vederea realizării unui scop, cu ajutorul căreia se descoperă legile ce oglindesc *particularităţile şi esenţa obiectului studiat.*

Dacă *obiectul de cercetare* al fiecărei ştiinţe determină latura concretă a metodei sale de cercetare, aceasta înseamnă că şi în cazul contabilităţii, particularităţile obiectului de studiu îi impun o *metodă proprie* de cercetare cu trăsături specifice prin care se diferenţiază în spectrul celorlalte ştiinţe[7].

În cadrul cercetării proprii pentru realizarea principiilor ştiinţifice şi a funcţiilor sale de evidenţă, calculaţie, analiză, control şi previziune contabilitatea se bazează pe parcurgerea unor *etape* obligatorii în cercetarea ştiinţifică şi anume:

- *determinarea obiectului supus cercetării;*
- *înregistrarea aspectelor constatate* (datelor) cu ajutorul unor tehnici variate;
- *prelucrarea datelor culese* cu ajutorul unor procedee specifice;
- *analiza şi interpretarea* informaţiilor obţinute.

Întrucât este considerată o *disciplină ştiinţifică,* cu un obiect de cercetare, şi o terminologie (limbaj) proprie, contabilitatea dispune şi de o *metodă specifică* de lucru adoptată necesităţilor practice, solid fundamentate, *prin care îşi conturează poziţia în sistemul ştiinţelor economice* precum şi relaţiile cu celelalte discipline înrudite.

Metoda contabilităţii asigură trecerea de la fapte constatate, la concluzii generale, de la evenimente şi tranzacţii le sesizarea esenţei lor prin folosirea unor *tratamente, raţionamente şi procedee specifice.*

Cele prezentate ne permit să *definim* ***metoda contabilităţii*** ca un *ansamblu de procedee aflate într-o strânsă corelaţie şi intercondiţionare, în vederea stabilirii normelor şi principiilor cu caracter special pe care se fundamentează contabilitatea ca ştiinţă, în scopul cunoaşterii poziţiei financiare, (patrimoniului) a performanţelor financiare şi a modificărilor acestora la nivelul întreprinderii.*

---

[7]O. Călin, M. Ristea, Bazele contabilităţii, Editura Naţional, 2000, pag. 23

Scanned with OKEN Scanner

Între obiectul şi metoda contabilităţii există o strânsă corelaţie, interdependenţă şi condiţionare astfel:

- *obiectul* arată *ce* evenimente şi tranzacţii trebuie studiate, *când* şi *unde* sau produs;
- *metoda* arată *cum* trebuie înregistrate, *de ce* sau produs şi care este *cauza* şi *geneza* evenimentelor şi tranzacţiilor ce constituie obiectul de studiu al contabilităţii.

1.4.1. Principiile de bază ale metodei contabilităţii

Noţiunea de *principiu* exprimă un element fundamental, ideea sau lege de bază pe care se întemeiază o teorie ştiinţifică sau o normă de conduită.

Principiile în general reprezintă elemente primordiale, cauze, puncte de vedere bine conturate sau *convingeri argumentate* care izvorăsc din practică şi astfel determină conceptele de bază ale unei discipline ştiinţifice pe seama cărora se fundamentează acţiunile şi demersurile viitoare.

Principiile (trăsăturile) *de bază ale metodei contabilităţii* reprezintă *elemente sau enunţuri de esenţă conceptuală generală*, delimitate ca sistem de referinţă care ghidează specialişti în domeniu, în elaborarea de norme şi proceduri contabile de înregistrare şi prelucrare a informaţiilor privind evenimentele şi tranzacţiile ce au avut loc în decursul unei perioade utile unei sfere largi de utilizatori.

Principiul fundamental care stă la baza definirii caracteristicilor esenţiale ale sistemului de contabilitate românesc în conformitate cu Legea contabilităţii nr. 82/1991 republicată este cel al *partidei duble.*

Evenimentele definitorii ale partidei duble sunt:

- *utilizările şi resursele* ca modalitate de reprezentare a patrimoniului pe structuri specifice;
- *intrările (creşterile) şi ieşirile* (micşorările) ca fluxuri generate de relaţiile de schimb dintre întreprinderi.

Sistemul de contabilitate în partidă dublă, practicat de cea mai mare parte a agenţilor economici din România are la bază următoarele *principii teoretice fundamentale:*

- principiul *dublei reprezentări a patrimoniului*;
- principiul *dublei înregistrări a operaţiilor economico – financiare,* evenimentelor şi tranzacţiilor;
- principiul *dublei determinări a performanţelor* (rezultatelor) întreprinderii.

a) Principiul dublei reprezentări a patrimoniului

Este considerat principiul sau *trăsătura esenţială*, de bază care a determinat conţinutul metodei contabilităţii.

Caracteristica fundamentală a principiului constă în reflectarea patrimoniului entităţilor economico – sociale sub *dublu aspect:*

Scanned with OKEN Scanner

- *al utilității bunurilor economice*, adică al destinației (folosinței, întrebuințări) sau alocării acestora, pentru care se folosește conceptul de *active* reprezentat prin: *imobilizări, stocuri, disponibilități bănești, creanțe și cheltuieli în avans;*

- *al resurselor, raporturilor juridice* (de proprietate) în cadrul cărora se dobândesc bunurile economice, adică al originii, provenienței, surselor sau în plan financiar al resurselor de finanțare a activelor, pentru care este utilizat conceptul de *pasive,* reprezentate prin: *datorii, Provizioane pentru riscuri și cheltuieli, venituri în avans și capitaluri proprii.*

Abordarea aceluiași patrimoniu ca un tot unitar *sub dublu aspect* poate fi redată sub forma unor ecuații care reflectă egalitatea dintre bunurile economice pe de o parte, respectiv drepturile și obligațiile cu privire la acestea pe de altă parte.

Dacă notăm cu *A* – activele, cu *P* – pasivele, cu *D* – datoriile și cu *Cp* – capitalurile proprii putem construi mai multe *ecuații* sau *modele ale dublei reprezentări* și anume:

$$A = P \;;\quad A = D + Cp \;;\quad Cp = A - D \;;\; A - (D + Cp) = O$$

Transpunerea principiului dublei reprezentări în practică determină *echilibrul patrimonial static* evidențiat în contabilitate cu ajutorul procedeului numit *bilanț contabil.* Acestea reflectă situația patrimoniului la un moment dat.

b) Principiul dublei înregistrări a operațiilor economico – financiare, evenimentelor și tranzacțiilor.

Înțelegerea principiului are la bază constatarea conform căreia elementele patrimoniale se află într-o continuă mișcare și transformare în cadrul fazelor circuitului economic rămânând totuși într-un echilibru permanent la nivelul entității patrimoniale.

Conform acestui principiu *orice mișcare care afectează un element patrimonial este în mod necesar însoțită de o mișcare de aceleiași valoare asupra unuia sau mai multor elemente astfel încât ecuația de echilibru patrimonial A = D + Cp se menține în permanență.*

Dubla înregistrare este o consecință și o continuare a principiului dublei reprezentări întrucât în timpul mișcării și transformării elementelor patrimoniale în mod individual; acestea sunt privite sub *dublu lor aspect* al destinației economice și al sursei, originii sau provenienței, care se reflectă ca un raport de echivalență între valoarea bunurilor economice (VBe) și valoarea surselor de finanțare (VSft).

$$VBe = VSft$$

Dubla înregistrare este determinată și de faptul că mișcarea și transformarea bunurilor economice în fazele circuitului economic generează operații economice, evenimente și tranzacții ce produc ieșiri dintr-o fază și intrări în altă fază, de transformare dintr-o formă în alta, dintr-o stare în alta, de trecere dintr-un loc de gestiune în altul, etc. În cadrul acestui circuit contabilitatea

Scanned with OKEN Scanner

înregistrează, trecerea aceloraşi valori dintr-o stare sau formă în alta, astfel încât *reflectarea valorii economice respective se face de două ori, deci apare dubla înregistrare a operaţiilor în cauză, în sensul că vechea fază, formă sau loc se transpun în unul din termenii egalităţii care polarizează ieşirile, micşorările, iar noua fază, formă sau loc constituie cel de-al doilea termen al egalităţii, care marchează creşterile sau intrările elementului sau fenomenului respectiv.* Astfel orice operaţie economică în raport cu efectul său este analizată şi încadrată ca un *raport de echivalenţă între destinaţia şi provenienţa sa, între intrarea şi ieşirea sa, între alocarea şi finanţarea sa,* etc[8].

Cele prezentate ne conduc la *ecuaţia dublei înregistrări* şi anume:

Creşterea Be + Micşorarea D şi O = Creşterea D şi O + Micşorarea Be

sau

↑ Be + ↓ D şi O = ↑ D şi O + ↓ Be

în care: Be – bunuri economice
D – drepturi
O – obligaţii

Dubla înregistrare asigură reprezentarea creşterilor sau intrărilor respectiv micşorărilor sau ieşirilor ce se produc în volumul şi structura fiecărui component al utilizărilor şi resurselor ca elemente individuale sau între elementele patrimoniale individuale şi structurile generatoare de performanţe financiare (rezultate).

Reflectarea practică a principiului dublei înregistrări *determină un echilibru dinamic* al patrimoniului şi al rezultatelor financiare, evidenţiat în contabilitate cu ajutorul procedeului numit *contul contabil.* Acesta reflectă permanent existenţele, creşterile, micşorările şi transformările fiecărui element (privite individual) ca urmare a evenimentelor şi tranzacţiilor în decursul unei perioade contabile.

c) Principiul dublei determinări a performanţelor întreprinderii

Performanţele financiare (rezultatul financiar) ale unei întreprinderi pot fi determinate şi analizate în funcţie de patru *parametri* şi anume:

- *veniturile;*
- *cheltuielile;*
- *capitalul propriu la sfârşitul exerciţiului;*
- *capitalul propriu la începutul exerciţiului.*

Atunci când se iau în considerare veniturile şi cheltuielile, performanţele întreprinderii adică rezultatul exerciţiului se determină pe baza informaţiilor din *contul de profit şi pierderi.*

Performanţele exprimă capacitatea unităţii de a genera fluxuri viitoare de numerar şi echivalente ale numerarului.

---

[8] O. Călin, M. Ristea. Bazele contabilităţii, Editura naţional, 2000, pag. 25

Scanned with OKEN Scanner

Una din *ecuațiile de echilibru* conform acestui principiu este de forma:

Venituri – Cheltuieli = ± Rezultatul exercițiului (profit sau pierdere)

Performanțele financiare ale întreprinderii pot fi determinate şi pe baza *informațiilor* din *bilanțul contabil.* Acesta exprimă, poziția financiară a întreprinderii, adică capacitatea acesteia de a se adapta schimbărilor de mediu.

În acest caz *ecuația de echilibru* este de forma:

Capitaluri proprii la sfârşitul exercițiului	***- Capitaluri proprii la începutul exercițiului***	***=***	***± Rezultatul exercițiului (profit sau pierdere)***

Pe lângă principiile prezentate metoda contabilității se bazează şi pe alte principii sau trăsături auxiliare[9] cum ar fi:

- *înregistrarea cifrică şi în expresie valorică* (monetară), a existenței, creşterilor, micşorărilor şi transformărilor structurilor ce exprimă poziția şi performanțele financiare ale întreprinderii;

- *înregistrarea în contabilitate a evenimentelor şi tranzacțiilor* ce produc modificări în structura activelor, datoriilor, capitalurilor proprii, veniturilor, cheltuielilor şi rezultatelor financiare *numai dacă au la bază documente scrise legale, corect întocmite.*

Înregistrarea în expresie valorică (monetară) permite însumarea, gruparea şi centralizarea informațiilor contabile, oferind o imagine de ansamblu asupra poziției financiare şi a performanțelor întreprinderii iar *înregistrarea operațiilor* evenimentelor şi tranzacțiilor numai *pe baza unor documente justificative şi contabile scrise, legale* oferă garanții cu privire la integritatea patrimoniului aflat în administrarea întreprinderilor şi în acelaşi timp pot constitui probă certă verificabilă în cadrul raporturilor de drepturi şi obligații în relațiile cu terții.

1.4.2. Procedeele metodei contabilității

În cadrul *demersului de realizare a obiectului de studiu al contabilității*, ***metoda*** acesteia utilizează mai multe procedee, prin intermediul cărora se obțin informații asupra modului în care operațiile economico – financiare, evenimentele şi tranzacțiile influențează poziția financiară, performanțele financiare şi modificarea acestora la nivelul entităților patrimoniale utile unei sfere largi de *utilizatori.*

Procedeul reprezintă un mijloc folosit pentru a ajunge la un anumit rezultat: modalitatea de a acționa, modul de a proceda, soluția practică adoptată, ca sistem pentru efectuarea sau producerea unui lucru[10].

---

[9] O. Călin, M. Ristea, op. cit. pag. 26

Scanned with OKEN Scanner

Pornind de la această definiţie a procedeului în general putem considera *procedeele metodei contabilităţii ca fiind un sistem de modalităţi, mijloace, tehnici şi instrumente utilizate pentru realizarea obiectului contabilităţii.*

Procedeul în domeniul contabilităţii reprezintă „arta" sistematizării şi sintetizării informaţiilor economice, obţinute în urma unor tratamente contabile specifice.

Procedeele metodei contabilităţii pot fi grupate în trei mari *categorii:*

- procedee ale metodei contabilităţii *comune tuturor ştiinţelor;*
- procedee ale metodei contabilităţii *comune şi altor discipline economice;*
- procedee *specifice metodei contabilităţii.*

Întrucât există o delimitare precisă a acestora le vom dezvolta corespunzător.

Procedeele metodei contabilităţii, comune tuturor ştiinţelor

Procedeele comune tuturor ştiinţelor, care participă indirect la realizarea obiectului de studiu al contabilităţii sunt: observarea, raţionamentul, comparaţia, clasificarea, analiza şi sinteza.

- *Observarea* constituie demersul iniţial, primul pas sau faza iniţială, în cadrul cercetării operaţiilor economice, evenimentelor şi tranzacţiilor, exprimate valoric pe bază de documente justificative care fac obiectul reflectării contabile.

- *Raţionamentul* – presupune judecăţi logice, bazate pe demonstraţii şi explicaţii ştiinţifice în baza cărora se obţin informaţii noi, pa baza celor existente care vor reprezenta puncte de sprijin în aprecierea activităţii dar mai ales în stabilirea strategiilor viitoare de dezvoltare ale întreprinderii.

- *Comparaţia,* are în vedere alăturarea sau examinarea paralelă a două sau mai multe structuri omogene (exprimate valoric) ce exprimă active, datorii, capitaluri proprii, cheltuieli, venituri, rezultate cu scopul de a stabili asemănările şi deosebirile dintre ele pentru a putea formula concluzii cu privire la evenimente trecute respectiv estimări (previziuni) privind evoluţia viitoare a elementelor în cauză.

- *Clasificarea* este procedeul de grupare, împărţire, repartizare, structurare în funcţie de anumite criterii pe o bază sistematică a evenimentelor şi tranzacţiilor având în vedere asemănările şi deosebirile dintre ele (diferenţierile) pe clase, grupe, posturi şi alte diviziuni astfel încât să se realizeze o delimitare logică în funcţie de particularităţile fiecărui element ce face obiectul înregistrării în contabilitate.

- *Analiza* constă în cercetarea unui întreg (tot unitar), operaţie, eveniment, tranzacţie, proces prin descompunerea sistematică în părţi componente şi studierea

---

[10] Academia Română, Institutul de Lingvistică Iorgu Iordan, Dex, Dicţionarul Explicativ al Limbii Române, Ediţia II, Editura Univers Enciclopedic, 1996, pag. 853

Scanned with OKEN Scanner

independentă pentru a determina contribuția fiecăreia la realizarea întregului. Este procedeul cel mai important în înțelegerea logică a contului, formulei contabile și corespondenței conturilor.

- *Sinteza* ca procedeu științific presupune trecerea de la particular la general, de la simplu la compus pentru a se ajunge la generalizare, adică îmbinarea a două sau mai multe elemente ce pot forma un tot unitar.

Prin sintetizare se ajunge la un element complex pornind de la compușii acestuia.

Sinteza în contabilitate se bazează pe informațiile obținute din analiza contabilă, care prin centralizare și grupare permit generalizarea și esențializarea, ce au ca finalitate formularea concluziilor privind activitatea trecută dar și estimări privind activitatea viitoare.

Procedeele metodei contabilității comune științelor economice

Alături de procedeele comune tuturor științelor, procedeele comune științelor economice sunt utile metodei contabilității, constituind un angreanj ce completează informațiile necesare procedeelor specifice pentru a forma un tot unitar.

Acestea sunt deosebit de complexe ceea ce determină întrepătrunderea lor cu procedeele specifice, creând premisele, și de multe ori „materia primă" necesară acestora.

Dintre *procedeele metodei contabilității comune științelor economice* cele mai reprezentative sunt: *documentarea, evaluarea, calculația și inventarierea.*

- *Documentarea* este procedeul ce presupune ca orice operațiune economico – financiară ce a avut loc să se consemneze în momentul efectuării ei într-un document care va sta la baza înregistrărilor în contabilitate dobândind astfel calitatea de *document justificativ.*

Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate după caz.

Documentele prezintă o importanță deosebită pentru contabilitate, deoarece *asigură*[11]:

- verificarea prealabilă a legalității operațiilor consemnate;
- controlul gestionar al bunurilor economice aflate în patrimoniu;
- respectarea disciplinei economico – financiare;
- întărirea responsabilității cu privire la administrarea patrimoniului.

- *Evaluarea* ca noțiune generală înseamnă a determina, a stabili prețul, valoarea, a calcula, a socoti, a estima[12].

---

[11] O. Călin, M. Ristea, op. cit. pag. 32

[12] Vezi DEX, op. cit. pag. 352

Scanned with OKEN Scanner

Ca procedeu al metodei contabilității *evaluarea* presupune *exprimarea și măsurarea activelor, datoriilor, capitalurilor proprii, cheltuielilor, veniturilor și rezultatelor, unitar, în unități valorice cu ajutorul monedei.* Prin evaluare se urmărește aducerea la un *numitor comun* (exprimare valorică) a tuturor evenimentelor și tranzacțiilor ce fac obiectul înregistrării în contabilitate.

Evaluarea creează premisele grupării, sistematizării, însumării, centralizării și generalizării informațiilor cu privire la existența, mișcarea și transformarea structurilor patrimoniale recunoscute în situațiile financiare anuale.

- *Calculația* are o accepțiune foarte largă în domeniul contabilității cu aplicabilitatea cea mai mare în evaluarea elementelor, calculația costurilor și a rezultatelor financiare.

În esență presupune utilizarea unor algoritmi de calcul în vederea exprimării și măsurării în etalon monetar a elementelor ce reflectă poziția financiară și performanțele întreprinderii.

Calculația în contabilitate include *toate formele de calcul* începând cu simpla determinare a datelor consemnate în documentele primare, continuând cu calculul rulajelor (modificărilor), a soldurilor conturilor, a costurilor totale și unitare a producției, a prețurilor, rezultatelor financiare totale și analitice, a impozitelor, taxelor, contribuțiilor sociale, etc.

- *Inventarierea* este procedeul comun științelor economice prin intermediul căruia se realizează cunoașterea situației reale a structurilor patrimoniale (situația faptică din teren) în vederea descoperirii neconcordanțelor cu datele furnizate de evidența contabilă (documente primare, registre contabile, conturi, etc.)

În funcție de rezultatele inventarierii se fac rectificările necesare în conturi, stabilindu-se concordanța cu datele rezultate în urma inventarierii. Aceasta creează premisele realizării funcției de control a contabilității. Datele rezultate în urma inventarierii de la sfârșitul anului grupate și sistematizate corespunzător sunt consemnate obligatoriu în *„Registrul de inventar"*. Inventarierea este obligatorie cel puțin odată pe an, înaintea întocmirii situațiilor financiare; în cazul fuziunii, lichidări societăților comerciale sau în alte situații stabilite de reglementările în vigoare.

Procedeele specifice ale metodei contabilității

Procedeele specifice reprezintă esența, particularitatea sau demersul final al principiilor și procedeelor comune ale metodei contabilității. Acestea sunt: *bilanțul, contul și balanța de verificare*. Pe lângă calitatea de procedee ale metodei contabilității acestea îndeplinesc și rolul unor documente contabile analitice (contul), centralizatoare (balanța de verificare) respectiv situații financiare de sinteză și raportare financiară (bilanțul).

a) Bilanțul contabil este consecința transpunerii în practică a *principiului dublei reprezentări* a patrimoniului. Prin intermediul acestuia se prezintă *la un moment dat* (de regulă la sfârșitul exercițiului) în expresie monetară (valoric)

Scanned with OKEN Scanner

patrimoniu şi rezultatele financiare ale întreprinderii, adică *poziţia financiară*[13] sub dublu aspect:

- *al destinaţiei* (folosinţei, întrebuinţării) sau utilizărilor pentru care se foloseşte noţiunea de *activ.*

- *al provenienţei* (originii, surselor de finanţare) sau resurselor pentru care se foloseşte noţiunea de *pasiv.*

Bilanţul *exprimă forma statică* a utilităţilor şi resurselor unei întreprinderi, adică existenţele (soldurile) la un moment dat. Acesta furnizează *informaţii de ansamblu generale, sintetice* ce privesc întreaga activitate a întreprinderii, rezultate din centralizarea şi gruparea informaţiilor obţinute cu ajutorul celorlalte procedee ale metodei contabilităţii.

Datorită gradului ridicat de generalitate şi sintetizare a informaţiilor cuprinse în bilanţ, acestea sunt detaliate în cadrul altor situaţii (anexe, note explicative, etc) devenind astfel mai inteligibile, relevante şi credibile.

Studiul bilanţului contabil trebuie realizat din *două ipostaze*: ca *model şi expresie a dublei reprezentări* a patrimoniului şi ca *document de sinteză* a informaţiilor contabile adică situaţie financiară anuală.

b) Contul contabil completează spectrul informaţiilor contabile, reflectând pe lângă situaţia la un moment dat (existenţele) a elementelor patrimoniale prezentate de bilanţ (grupat, sistematizat şi generalizat), cu mişcările succesive ce se produc ca urmare a operaţiilor economice, evenimentelor şi tranzacţiilor în structura fiecărui element privit individual.

Contul contabil este consecinţa concretizării practice a *principiului dublei înregistrări* a operaţiilor economice, evenimentelor şi tranzacţiilor, exprimând forma dinamică a utilităţilor şi resurselor.

În timp ce bilanţul generalizează, *contul particularizează şi detaliază* furnizând informaţii permanente prezentate cronologic şi sistematic cu privire la existenţele (soldurile) şi evoluţiile (creşterile, micşorările) fiecărui element de natura activelor, datoriilor, capitalurilor proprii, veniturilor, cheltuielilor şi rezultatelor financiare, evidenţiind în acelaşi timp intercondiţionările şi legăturile de reciprocitate (corespondenţele) dintre acestea.

Dacă la nivelul întreprinderii se regăseşte un *singur bilanţ* care reflectă activitatea de ansamblu (privită generalizat), realizarea obiectului de studiu al contabilităţii necesită existenţa mai multor conturi formând *sistemul conturilor,* care se regăsesc în cadrul unui tablou numit *„Plan de conturi general".*

c)Balanţa de verificare asigură legătura dintre cont care furnizează informaţii analitice, de detaliu asupra fiecărui element ce constituie obiect al contabilităţii şi bilanţ care prezintă informaţii grupate şi generalizate asupra activităţii de ansamblu a întreprinderii. Este *procedeul prin care se centralizează şi verifică informaţiile* furnizate de conturi.

---

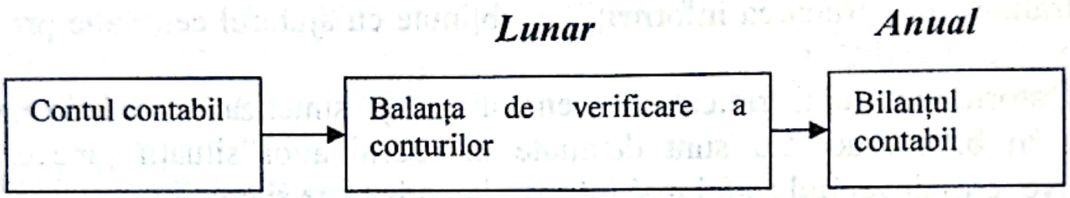
[13] Poziţia financiară exprimă capacitatea întreprinderii de a se adapta schimbărilor de mediu generate de evenimentele sau tranzacţiile ce au avut loc în decursul perioadei la care se referă.

Scanned with OKEN Scanner

Balanța de verificare *grupează și sintetizează*, elementele definitorii (structurile) ale conturilor (solduri, rulaje, total sume) prezentându-le centralizat la nivelul întregii activități.

Verificarea corectitudinii înregistrărilor din conturi efectuate pe baza principiului dublei înregistrări se asigură prin egalitățile care trebuie să existe între solduri, rulaje, total sume după centralizare și însumare la sfârșitul perioadei.

Legătura și succesiunea dintre cont și bilanț, asigurată de *balanța de verificare* se poate prezenta conform următoarei *scheme*:



Așa după cum se poate constata, balanța de verificare se întocmește pe baza informațiilor obținute din conturi, iar bilanțul contabil are la bază informațiile din balanța de verificare.

Conform reglementărilor în vigoare balanța de verificare trebuie întocmită obligatoriu înaintea elaborării situațiilor financiare anuale.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 2.

BILANȚUL CONTABIL ŞI CONTUL DE PROFIT ŞI PIERDERE–imaginea poziției financiare şi a performanțelor întreprinderii

2.1. Conceptul de bilanț: noțiune, definire, abordări

Conceptul de *bilanț* provine de la termenul italienesc „bilancia", care are la origine două expresii în limba latină „bi" şi „lanx", ce semnifică „două talere", simbolizând o balanță cu două brațe aflate în poziție de echilibru.

Istoria contabilității prezintă numeroase „teorii" şi „modele" de abordare a bilanțului, de la *„cântar al averii"* până la document de sinteză al informațiilor contabile (situație financiară) utilizat pe scară largă în procesul de luare a deciziilor.

Sintetizând tot ceea ce s-a scris de-a lungul timpului dar şi rezultatele practicii în domeniu contabilității putem considera ***bilanțul contabil*** *ca un tablou al averii (bogăției), care exprimă poziția financiară a întreprinderii în unități monetare prin corelația dintre bunurile economice, sursele de finanțare şi rezultatele obținute la sfârşitul unei perioade contabile de regulă la sfârşitul anului calendaristic* (sfârşitul exercițiului).

Bunurile economice (utilitățile) reprezintă ***activul*** iar sursele de finanțare (resursele) ***pasivul*** bilanțului. În structura bilanțului se regăseşte şi rezultatul activității (sub formă de profit sau pierdere) ca element al capitalurilor proprii.

În baza celor prezentate putem considera bilanțul contabil ca fiind procedeul dar şi *documentul de sinteză prin care se prezintă activele, datoriile şi capitalurile proprii la sfârşitul exercițiului sau în alte situații prevăzute de lege.*

Teoria şi practica contabilă demonstrează că studiul (abordarea) bilanțului trebuie realizat din două *ipostaze* (abordări) respectiv:

- *procedeu* al metodei contabilității;
- *situație financiară* de sinteză a informațiilor contabile.

Ca *procedeu* al metodei contabilității, bilanțul exprimă un model al *principiului dublei reprezentări* a patrimoniului care determină echilibrul patrimonial static dintre active şi pasive (datorii şi capitaluri proprii). Privit astfel bilanțul prezintă un pronunțat *caracter teoretic* şi *didactico – metodologic*, menit a creea premisele înțelegerii influenței operațiilor economico financiare ce

Scanned with OKEN Scanner

determină modificarea cu aceeaşi sumă (valoare) a cel puţin două elemente (posturi) bilanţiere.

Analizat ca *situaţie financiară*, bilanţul evidenţiază un *document contabil de sinteză* ce prezintă informaţii grupate, centralizate şi generalizate cu privire la poziţia financiară a întreprinderii sub aspectul interdependenţelor şi corelărilor dintre active, datorii şi capitaluri proprii. În calitate de situaţie financiară anuală, bilanţul oferă *informaţii esenţiale* despre capacitatea întreprinderii de a se adapta schimbărilor de mediu, de a degaja fluxuri viitoare de numerar şi echivalente de numerar, despre necesităţile de creditare viitoare şi capacitatea de onorare a acestora, despre repartizările viitoare către creditori, acţionari, etc.

Prin modul în care este conceput şi structurat bilanţul ca situaţie financiară anuală, constituie un *instrument de cunoaştere, control şi analiză* a activităţii întreprinderii, informaţiile pe care le oferă stând la baza fundamentării deciziilor privind activitatea curentă şi de perspectivă, având un pronunţat caracter aplicativ.

2.2. Funcţiile de bază ale bilanţului

Prin *funcţie,* cu referire la activitatea economică în general, înţelegem o mărime variabilă ce exprimă o sarcină, un rol sintactic sau un ansamblu de proprietăţi ce revin unui procedeu, instrument, categorie economică etc. care, depind de una sau mai multe variabile independente.

Contabilitatea ca activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoaşterea, gestiunea şi controlul activelor, datoriilor, capitalurilor proprii şi a rezultatelor obţinute de agenţii economici, foloseşte mai multe procedee şi instrumente de lucru care se delimitează prin funcţiile specifice, individualizate ca mărimi (variabile) independente.

Astfel *bilanţul contabil* ca procedeu dar şi situaţie financiară îndeplineşte mai multe *funcţii* între care: funcţia de informare, funcţia de analiză, funcţia de sistematizare, funcţia de generalizare, funcţia de control şi funcţia previzională.

a) Funcţia de informare are în vedere elemente noi de cunoaştere, noi lămuriri şi clarificări în raport cu cunoştinţele prealabile ce privesc situaţia de ansamblu a unei întreprinderi la un moment dat cu referire la active, datorii şi capitaluri proprii.

b) Funcţia de analiză presupune cercetarea, interpretarea şi explicarea informaţiilor din bilanţ astfel încât să se identifice aspectele esenţiale din perioadele precedente pe baza cărora să se ia decizii viitoare.

c)Funcţia de sistematizare şi grupare a datelor are în vedere aranjarea, dispunerea şi ordonarea informaţiilor din bilanţ în mod logic, raţional şi just astfel încât să exprime un sistem organizat sub forma unui tot unitar însă cu delimitarea informaţiilor după criterii bine definite care să le ofere coerenţă şi relevanţă.

d) Funcţia de generalizare în cazul bilanţului contabil este expresia momentului final pe care îl parcurge un ciclu contabil, prin care se trece de la noţiuni cu sferă mai restrânsă şi un conţinut mai bogat reflectat cu ajutorul

Scanned with OKEN Scanner

celorlalte procedee ale metodei contabilității la noțiuni cu sferă mai largă și un conținut mai restrâns însă semnificativ, ce permite o înțelegere mult mai concisă a trăsăturilor comune pe care le prezintă diferitele structuri ce compun: activele, datoriile și capitalurile proprii. Generalizarea bilanțieră are la bază o serie de criterii raționale prin care se urmărește evidențierea caracteristicilor calitative ale informației contabile reprezentată prin: inteligibilitate, relevanță, credibilitate și comparabilitate.

e) Funcția de control realizată cu ajutorul bilanțului contabil, are în vedere verificarea periodică a activității unei entități prin prisma echilibrului static dintre utilități și sursele de finanțare (resursele) ale acestora, identificându-se cu această ocazie punctele slabe și cele forte ale activității, ce vor constitui repere pentru îmbunătățirea activității viitoare.

f) Funcția previzională constă în facilitatea creată prin modul sintetic, grupat și generalizat de prezentare a informațiilor în bilanț, de a se formula estimații cu privire la evoluția viitoare a unor indicatori fundamentali, având la bază informațiile din perioada precedentă.

2.3. Recunoașterea structurilor bilanțiere

Recunoașterea din punctul de vedere al contabilității înseamnă încorporarea (înscrierea) în situațiile financiare a activelor, pasivelor, cheltuielilor, veniturilor și a rezultatelor financiare.

Cunoașterea caracteristicilor structurilor bilanțiere este deosebit de importantă în activitatea de analiză contabilă, în utilizarea procedurilor și a tratamentelor specifice contabilității. Din aceste considerente le vom studia având în vedere cele două mari componente: *activele și pasivele*.

Recunoașterea activelor în bilanț

Cadrul conceptual internațional definește *activele* ca fiind resursele controlate de întreprindere ca rezultat al unor evenimente trecute, care se așteaptă să genereze beneficii economice viitoare.

Recunoașterea unui activ se bazează pe două *criterii* ce trebuie îndeplinite cumulativ:

- se *exercită un control* asupra activului fiind *probabilă generarea de beneficii economice viitoare;*
- are un *cost* (valoare) ce poate fi *evaluat în mod credibil.*

Atunci când se estimează că un activ nu are potențialul de a contribui la fluxul de numerar către întreprindere sau nu poate fi realizată o estimare rezonabilă a valorii acestuia nu va fi recunoscut în bilanț instantaneu ci doar

Scanned with OKEN Scanner

ulterior ca urmare a apariţiei unor evenimente credibile care să determine recunoaşterea.

Activele unei întreprinderi pot rezulta dintr-o achiziţie, din producţie proprie sau pot fi deţinute în baza unui contract de locaţie, atunci când locatorul controlează avantajele economice viitoare legate de acestea. Un activ reportat drept cheltuială nu poate fi recunoscut ulterior ca parte din costul acelui activ.

În activul bilanţului elementele sunt *grupate şi ordonate* în funcţie: de *natură, destinaţie* şi *lichiditate* astfel: active imobilizate (imobilizări), active circulante şi cheltuieli în avans.

Activele imobilizate (grupa A) cuprind: imobilizările necorporale, corporale şi financiare[14].

I) Imobilizărilor necorporale cuprind active fără suport material cum sunt: cheltuielile de constituire, chltuielile de dezvoltare, brevetele, licenţele, mărcile comerciale, fondul comercial şi alte imobilizări necorporale.

II) Imobilizările corporale cuprind acele bunuri tangibile (materiale) ce urmează a fi utilizate o perioadă îndelungată în activitatea întreprinderii sub formă de: *terenuri şi amenajări de terenuri, construcţii, instalaţii tehnice maşini, utilaje, mobilier şi alte active similare.*

- *Imobilizările în curs* corporale şi necorporale includ investiţiile neterminate până la sfârşitul perioadei efectuate în regie proprie sau achiziţionate, evaluate la cost de producţie sau achiziţie după caz inclusiv avansurile pentru imobilizări.

III) Imobilizările financiare, denumite şi investiţii financiare pe termen lung, cuprind valorile financiare imobilizate în capitalul altor societăţi, în mod durabil sub forma titlurilor de participare, intereselor de participare, creanţelor imobilizate

Activele circulante (grupa B)

În general activele circulante (activele curente) cuprind acele structuri care se regăsesc pe o perioadă scurtă (< 1 an) în activitatea întreprinderii şi în general participă la un singur circuit economic modificându-şi în permanenţă forma.

Se încadrează în această categorie: *stocurile, creanţele, investiţiile financiare pe termen scurt, casa şi conturile la bănci.*

I) Stocurile reprezintă acea structură materială (tangibilă) a activelor circulante achiziţionate sau produse pentru consum sau în scopul comercializării şi se aşteaptă a fi realizate în termen de maximum 12 luni de la data bilanţului (materii prime, produse, etc.)

II) Creanţele denumite şi valori în curs de decontare reprezintă valorile economice avansate temporar altor persoane fizice sau juridice şi pentru care

---

[14] Având în vedere că au fost prezentate caracteristicile de fond ale acestora în cap.2 vom descrie doar structurile din care sunt formate.

Scanned with OKEN Scanner

urmează să se primească un echivalent valoric sub forma unei sume de bani, unui bun, unei lucrări sau serviciu (clienţi, debitori diverşi, etc.)

III) Investiţiile financiare pe termen scurt, sunt reprezentate prin titluri de valoare tranzacţionate în vederea realizării unui câştig sau plus de valoare pe termen scurt (acţiuni, obligaţiuni, etc).

IV) Casa şi conturi la bănci

Se delimitează sub forma numerarului din casieria întreprinderii, a depozitelor la vedere şi la termen din conturile curente.

Cheltuielile în avans (grupa C)

Reprezintă o structură distinctă a activului bilanţier ca natură, semnificaţie, influenţă şi terminologie.

Acestea cuprind cheltuielile efectuate în cursul exerciţiului financiar curent dar care se referă la exerciţiile financiare viitoare.

Recunoaşterea pasivelor în bilanţ

Pasivul bilanţier este reprezentat de sursele (sau resursele) de finanţare a bunurilor economice din activul bilanţului. Finanţarea are în vedere modul de acoperire şi susţinere financiară a bunurilor economice.

Pasivele exprimă *datoriile* întreprinderii *faţă de investitori* (acţionari, asociaţi) şi *faţă de terţi* (furnizori, creditori, etc).

Recunoaşterea datoriilor se face în baza a două *criterii* cumulative:

- este probabilă o ieşire de resurse ca urmare a achitării unei obligaţii curente, care în viitor va genera beneficii economice;
- valoarea obligaţiei poate fi evaluată în mod credibil.

În pasivul bilanţului elementele sunt structurate şi ordonate în funcţie de: *natură, proveniență (origine) şi exigibilitate.*

Pasivul bilanţier cuprinde următoarele grupe de elemente:

- ***Datoriile ce trebuie plătite într-o perioadă de până la un an (grupa D).*** Ex. furnizori, salarii datorate, impozite, taxe, contribuţii datorate, etc.)
- ***Activele circulante nete respectiv datorii curente nete (grupa E)***

Se obţin prin însumarea activelor circulante cu cheltuielile în avans din care se scad datoriile ce trebuie plătite într-o perioadă de până la un an şi subvenţiile pentru investiţii.

- ***Total active minus datorii curente (grupa F)***

Se determină prin însumarea activelor imobilizate cu activele circulante nete respectiv datoriile curente nete din care se scad veniturile în avans.

- ***Datoriile ce trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an (grupa G)***

Corespund structurilor prezentate la „grupa D" însă a căror exigibilitate (scadenţă) este mai mare de 12 luni.

- ***Provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli (grupa H)***

Scanned with OKEN Scanner

Se constituie în baza principiului prudenței, având ca obiect acoperirea unor cheltuieli sau pierderi viitoare care pot fi prevăzute și estimate fără însă a se cunoaște mărimea lor exactă și data producerii lor.

- ***Veniturile în avans (grupa I)***

Cuprind acele venituri recunoscute înainte de data încheierii exercițiului dar care se referă la exercițiile financiare ulterioare, inclusiv subvențiile pentru investiții.

- ***Capital și rezerve (grupa J)***

Evidențiază finanțarea proprie generată de aporturile acționarilor și asociaților precum și rezervele constituite ca urmare a capitalizării rezultatelor financiare.

2.4. Încadrarea structurilor bilanțiere în cadrul modelelor de bilanț

Realizând o *conciliere* a concepțiilor: juridică, economică și financiară privind interpretarea bilanțului putem construi o optică integrativă cu privire la gruparea structurilor acestuia. Astfel vom considera *activul* ca fiind una din părțile (secțiunile) bilanțului ce grupează utilitățile în funcție de: *natură, destinație și lichiditate*, iar *pasivul* ca partea care grupează resursele în funcție de: *natură, proveniență și exigibilitate.*

Dacă avem în vedere principiul dublei reprezentări și ecuațiile posibile generate de acesta, respectiv: *Activ = Pasiv ; Activ = Datorii + Capitaluri proprii și Capitaluri proprii = Activ – Datorii*, putem elabora două *modele* (denumite și forme sau scheme) ale bilanțului contabil:

- *modelul cu două secțiuni* separate, așezate alăturat denumit *bilanț orizontal,* bazat pe ecuația: *Activ = Pasiv* sau *Activ = Datorii + Capitaluri proprii*
- *modelul listă,* în care activele, datoriile și capitalurile proprii se înscriu succesiv, la început activele și în continuare pasivele, denumit *bilanț vertical* care are la bază ecuația: *Capitaluri proprii = Activ - Datorii.*

Modelul (forma, schema) de *bilanț orizontal,* își găsește mai frecvent aplicabilitatea și justificarea în cadrul lucrărilor cu caracter didactico metodologic întrucât facilitează înțelegerea influenței operațiilor economico – financiare asupra structurilor bilanțiere și verificarea permanentă a egalității bilanțiere Activ = Pasiv.

Forma de *bilanț vertical* este adoptată de practica contabilă din țara noastră, reprezentând modelul situației financiare care reflectă poziția financiară a întreprinderii, adică capacitatea de adaptare la schimbările de mediu generate de afacerile în care este implicată întreprinderea permițând determinarea capitalurilor proprii ca diferență între active și datorii. Indiferent de modelul adoptat elementele

Scanned with OKEN Scanner

în bilanţ sunt *structurate* pe *grupe* (A,B, ...J); *subgrupe* (I,II, ...) şi *posturi sau poziţii bilanţiere* (1,2,3 ....).

Prezentăm în continuare *principalele structuri bilanţiere*, conform celor două modele:

a) Modelul (formatul, schema) de bilanţ orizontal

BILANŢ
la 31.XII.N

lei

ACTIV

Denumire structuri	Sold (Sume)
A. ACTIVE IMOBILIZATE	**100.000**
I.*Imobilizări necorporale*	20.000
1. Cheltuieli de constituire	5.000
2. Cheltuieli de dezvoltare	15.000
.	
.	
.	
II. *Imobilizări corporale*	70.000
1. Terenuri	10.000
2. Construcţii	40.000
3. Instalaţii tehnice (maşini, utilaje)	20.000
4. Mobilier şi alte active	-
5. Avansuri şi imobilizări în curs	-
III. *Imobilizări financiare*	10.000
1. Titluri de participare	
2. Creanţe imobilizate	
.	
.	
.	
B. ACTIVE CIRCULANTE	**400.000**
I. Stocuri	200.000
1. Materii prime şi materiale	100.000
2. Produse finite şi mărfuri	60.000
3. Avansuri pt. cumpărări de stocuri	40.000
II. *Creanţe*	150.000
1. Clienţi	80.000
2. Debitori diverşi	60.000
3. Alte creanţe	10.000
III. *Investiţii financiare pe termen scurt*	10.000
1. Acţiuni proprii	10.000
2. Acţiuni	
3. Obligaţiuni	
IV. *Casa şi Conturi la bănci*	90.000
1. Valori de încasat	10.000
2. Conturi curente la bănci	70.000
3. Casa	10.000
C. CHELTUIELI ÎN AVANS	-

PASIV

Denumire structuri	Sold (Sume)
D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE UN AN	**150.000**
1. Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni inclusiv dobânzi	-
2. Avansuri încasate	-
3. Împrumuturi bancare	50.000
4. Furnizori	80.000
5. Salarii datorate	10.000
6. Contribuţii sociale datorate	1.000
7. Impozite, taxe datorate	1.000
8. Alte datorii comerciale şi financiare	8.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (B+C) – (D+I) (400000+0) – (150000+30000)	**220.000**
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (A+E - Subvenţii pt. investiţii) (100.000 + 220000) – 10000	**310.000**
G. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ MAI MARE DE UN AN (detaliere idem „D")	**200.000**
H. PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ŞI CHELTUIELI	-
I. VENITURI ÎN AVANS	**30.000**
- Subvenţii pentru investiţii	10.000
- Venituri în avans	20.000
J. CAPITAL ŞI REZERVE	**200.000**
I. *Capital*	50.000
II. Prima de capital	10.000
III. Rezerve din reevaluare	10.000
IV. Rezerve	20.000
V. Rezultatul reportat	100.000
VI. Rezultatul exerciţiului	100.000

Scanned with OKEN Scanner

b) Modelul de bilanț vertical prezintă aceleaşi structuri însă cu ordonarea succesivă (una după alta) elementelor începând cu grupa „A" Activele imobilizate şi încheiendu-se cu grupa „J" Capital şi rezerve.

BILANȚ
la 31.XII.N

lei

Denumire structuri	Sold (Sume)
A. ACTIVE IMOBILIZATE	**100.000**
I. Imobilizări necorporale	20.000
1. Cheltuieli de constituire	5.000
2. Cheltuieli de dezvoltare	...
. ...	...
. ...	...
. ...	...
II. ...	...
III. ...	...
B.	...
C.	...
D.	...
E.	...
F.	...
G.	...
H.	...
I.	...
J. CAPITAL ŞI REZERVE	**200.000**
I .Capital	50.000
...	...
...	...
...	...
VI. Rezultatul exercițiului	10.000

Este modelul de bilanț utilizat în practică fiind una din situațiile financiare ale întreprinderii.

Fiecare element din bilanț poate fi prezentat mai detaliat decât se care în formatul prezentat, dacă detalierea concură la prezentarea de informații mai elocvente pentru utilizatori. În acelaşi timp elementele din bilanț indicate cu cifre arabe (1,2...) pot fi cumulate într-un singur post dacă valorile individuale nu sunt semnificative iar prin cumulare se îmbunătățeşte claritatea prezentării.

Scanned with OKEN Scanner

2.5. Recunoaşterea veniturilor şi cheltuielilor în contul de profit şi pierderi.

Rezultatele obţinute de întreprinderi ca urmare a eforturilor depuse sunt descrise, sintetizate şi prezentate de regulă la sfârşitul exerciţiului prin intermediul *contului de profit şi pierderi* sau *contul de rezultate.*

Acesta evidenţiază într-o formă sintetică rezultatele perioadei prin prisma raporturilor de echilibru dintre cheltuieli şi venituri.

Ecuaţia generală de echilibru rezultată din contul de profit şi pierderi este:

Cheltuieli ± Rezultate (Profit sau pierdere) = Venituri

Sau

Rezultat (±) = Venituri - Cheltuieli

Recunoaşterea veniturilor.

În general prin venituri se înţeleg sumele sau valorile încasate sau de încasat din activităţi curente cât şi câştigurile din orice alte surse.

Activităţile curente sunt orice activităţi desfăşurate de o persoană juridică ca parte integrantă a obiectului său de activitate (de exploatare şi financiară) precum şi activităţile conexe acestora.

Recunoaşterea veniturilor în contul de profit şi pierderi se face pe baza a două criterii:

- *creşteri de beneficii economice* înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de intrări sau majorări ale valorii activelor sau diminuări ale datoriilor;
- *evaluare credibilă.*

Creşterea valorii activelor sau diminuarea datoriilor determină modificări ale *poziţiei financiare* în sensul creşterii activului net (capitalurilor proprii) influenţând astfel *pasivul bilanţului.*

În baza celor prezentate putem *concluziona* afirmând că rezultatul activităţii, sintetizat în contul de profit şi pierderi se regăseşte în structura bilanţului prin valorile înregistrate de capitalurile proprii ale întreprinderii.

În conformitate cu Legea Contabilităţii nr. 82/1991 modificată şi republicată[15], contabilitatea veniturilor se ţine pe *feluri* de venituri după natură sau sursa de proveniență după caz.

Veniturile sunt grupate în contul de profit şi pierderi după *natură* respectiv:

- venituri din exploatare;
- venituri financiare;
- venituri extraordinare.

[15] M. Of. nr. 48/2005

Scanned with OKEN Scanner

Veniturile din exploatare sunt aferente principalelor activități generatoare de creșteri de active, respectiv diminuări de datorii provenind din activități curente, obișnuite, normale, ce constituie obiectul de activitate principal precum și activități conexe acestuia.

Se cuprind în această categorie:

- veniturile din vânzarea produselor, mărfurilor, lucrărilor executate și serviciilor prestate;
- venituri din variația stocurilor (producția stocată);
- venituri din producția de imobilizări;
- venituri din subvenții de exploatare primite;
- venituri din anulări sau diminuări de Provizioane;
- alte venituri din exploatare.

Veniturile financiare apar ca o consecință a recompensării utilizării activelor întreprinderii de către terți, fiind recunoscute în momentul în care beneficiile economice asociate tranzacțiilor este posibil să determine majorarea capitalurilor proprii și să fie evaluate credibil.

Pot fi incluse în această categorie:

- veniturile din imobilizări financiare;
- veniturile din investiții financiare pe termen scurt;
- veniturile din creanțe imobilizate;
- veniturile din investiții financiare cedate;
- venituri din diferențe favorabile de curs valutar;
- venituri din dobânzi și sconturi obținute;
- alte venituri financiare.

Veniturile extraordinare sunt reprezentate de evenimente și tranzacții clar diferite de activitățile curente (de exploatare și financiare) ce nu au caracter obișnuit, frecvent sau regulat, fiind întâmplătoare, ocazionale ieșite din normalitate.

Un exemplu în acest sens ar fi creanțele înregistrate sau sumele încasate de deținătorii de polițe de asigurare ca urmare a producerii unor calamități sau a altor riscuri asigurate.

În general veniturile sunt recunoscute în contabilitate atunci când:

- persoana juridică a transferat cumpărătorului riscurile și avantajele ce decurg din proprietatea asupra bunurilor;
- persoana juridică nu mai gestionează și nici nu mai deține controlul asupra bunurilor vândute;
- au fost efectuate lucrările și prestate serviciile conform clauzelor contractuali.

Veniturile din dobânzi se recunosc periodic în mod proporțional, pe măsura generări venitului respectiv, pe baza contabilității de angajamente.

Dividendele se recunosc atunci când este stabilit dreptul acționarului de a le încasa.

Scanned with OKEN Scanner

Recunoaşterea cheltuielilor

În general *cheltuielile* exprimă raporturi juridico – economice cu privire la angajarea şi utilizarea resurselor în cadrul activităţii desfăşurate indicând: sume de plătit, plăţi, angajamente, consumuri, etc.

Recunoaşterea cheltuielilor în contul de profit şi pierderi se face pe baza a două *criterii*:

- *diminuări de beneficii economice* înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de ieşiri sau scăderi ale valori activelor sau creşteri ale valori datoriilor
- *evaluare credibilă.*

Diminuarea valorii activelor sau creşterea datoriilor *influenţează poziţia financiară* a întreprinderii, adică *bilanţul contabil* prin reducerea *capitalurilor proprii* ca structură importantă a pasivelor întreprinderii.

Contabilitatea cheltuielilor se ţine *pe feluri de cheltuieli*, după natură sau destinaţie.

Formatul actual al contului de profit şi pierderi (listă) grupează cheltuielile pe feluri după *natură* astfel:

- cheltuieli din exploatare;
- cheltuieli financiare;
- cheltuieli extraordinare.

Cheltuielile din exploatare sunt generate de principalele consumuri, plăţi, angajamente, etc. ale întreprinderii, fiind asociate activităţii de bază precum şi o serie de cheltuieli ale perioadei cum sunt cele de administraţie, desfacere, etc.

Principalele *structuri* ale acestora sunt:

- cheltuielile cu materiile prime şi materialele;
- cheltuieli cu mărfurile;
- cheltuieli cu lucrările şi serviciile executate de terţi;
- cheltuieli cu personalul (salarii şi asigurări sociale);
- cheltuieli cu impozitele, taxele, vărsămintele;
- cheltuieli cu despăgubiri, penalităţi, donaţii, active cedate, etc.
- cheltuieli cu amortizările şi Provizioanele;
- alte cheltuieli de exploatare.

Cheltuielile financiare se referă la activitatea financiară a întreprinderii incluzând:

- pierderi din creanţe legate de participaţii;
- cheltuieli privind investiţiile financiare cedate;
- diferenţele nefavorabile de curs valutar;
- dobânzile datorate, sconturile acordate şi alte pierderi din creanţe de natură financiară.

Cheltuielile extraordinare sunt reprezentate de evenimente şi tranzacţii clar diferite de activităţile curente (de exploatare şi financiare) neavând caracter

Scanned with OKEN Scanner

regulat, obişnuit, frecvent cum sunt: calamităţile naturale, exproprierile de active şi alte evenimente similare.

Cheltuielile sunt recunoscute în contul de profit şi pierderi pe baza *asocierii directe între costurile implicate şi obţinerea elementelor specifice de venit* (principiul conectării costurilor la venituri).

Alte categorii de cheltuieli sunt recunoscute pe baza unei proceduri de *alocare sistematică şi raţională*, atunci când se aşteaptă să se obţină beneficii economice în decursul mai multor perioade contabile şi când asocierea acestora cu veniturile poate fi determinată doar în mod vag sau indirect (ex. *amortizarea*).

O cheltuială este *recunoscută* imediat în contul de profit şi pierderi atunci când un cost nu generează beneficii economice viitoare sau atunci când şi în măsura în care viitoarele beneficii economice nu corespund sau încetează să mai corespundă condiţiilor pentru recunoaşterea în bilanţ sub formă de activ.

2.5. Modele de prezentare a informaţiilor privind performanţele întreprinderii în contul de profit şi pierderi

Modelele (schemele sau formatul) de prezentare a informaţiilor în contul de profit şi pierderi au în vedere în primul rând *cunoaşterea fluxurilor de cheltuieli şi venituri pe feluri* după natură, destinaţie sau sursa de proveniență.

Practica contabilă cunoaşte două *criterii* de grupare a cheltuielilor, veniturilor şi rezultatelor, respectiv:

- după *natură,* ţinând cont de felul activităţii din care provin respectiv: exploatare, financiară, extraordinară;
- după *destinaţie,* având în vedere funcţiile principale ale întreprinderii şi anume: producţie, desfacere, administraţie, etc.

Modelele denumite şi *scheme sau forme* pe care le poate îmbrăca contul de profit şi pierderi sunt:

- *orizontal* sau tabelar cu dezvoltarea cheltuielilor, veniturilor şi rezultatelor pe coloane distincte fiind denumită şi forma „*cont*");
- *vertical* denumită şi forma „*listă*", presupune prezentarea informaţiilor cu privire la venituri, cheltuieli şi rezultate în mod succesiv pentru fiecare activitate sau funcţie importantă a întreprinderii.

Modelul de principiu al contului de profit şi pierderi adoptat în România este cel de „listă" cu gruparea cheltuielilor, veniturilor şi rezultatelor *după natură.*

Acest model oferă posibilitatea determinării rezultatului exerciţiului în trepte astfel: *rezultatul din exploatare, rezultatul financiar, rezultatul curent, rezultatul extraordinar, rezultatul brut şi rezultatul net.*

Modelul listă al contului de profit şi pierderi într-o formă simplificată se prezintă astfel:

Scanned with OKEN Scanner

Indicatori	Exercițiul	
	N-1	N
Cifra de afaceri netă (venituri din vânzarea produselor şi a mărfurilor)		
Variația stocurilor		
Producția imobilizată		
Alte venituri din exploatare		
I. Venituri din exploatare – total:		
II. Cheltuieli din exploatare – total		
Rezultatul din exploatare (I – II)		
- Profit (I > II)		
- Pierdere (I < II)		
III. Venituri financiare – total (venituri din dobânzi, sconturi, diferențe curs, etc.)		
IV. Cheltuieli financiare – total (cheltuieli cu dobânzile, sconturile, diferențe curs, etc.)		
Rezultatul financiar (III – IV)		
- Profit (III > IV)		
- Pierdere (III < IV)		
Rezultatul curent (I + III – II – IV)		
- Profit (I + III) > (II + IV)		
- Pierdere (I + III) < (II + IV)		
V. Venituri extraordinare (prime de asigurare încasate)		
VI. Cheltuieli extraordinare (exproprieri de active, calamități naturale, etc.)		
Rezultatul extraordinar (V – VI)		
VII. Venituri totale (I + III + V)		
VIII. Cheltuieli totale (II + IV + VI)		
Rezultatul brut (VII – VIII)		
- Profit (VII > VIII)		
- Pierdere (VII < VIII)		
IX. Impozit pe profit (R impozabil x cota de impozitare)		
X. Rezultatul net al exercițiului (VII – VIII) – IX		
- Profit		
- Pierdere		
*XI. Rezultatul pe acțiune**)		

*) Se calculează de întreprinderile care aplică OMFP nr. 94/2001

Scanned with OKEN Scanner

Modelul listă al contului de profit şi pierderi, atunci când cheltuielile, veniturile şi rezultatele sunt grupate după *destinaţie (funcţie)* cuprinde în structură *informaţii* privind:

- cifra de afaceri;
- costul de cumpărare sau de producţie al bunurilor;
- marja brută comercială;
- cheltuielile de distribuţie;
- cheltuielile generale de administraţie;
- amortizări şi Provizioane pentru depreciere;
- dividende şi dobânzi încasate respectiv plătite;
- numărul de acţiuni;
- dividendul / acţiuni (Profit net / nr. de acţiuni)

Gruparea elementelor contului de profit şi pierderi după destinaţie, face dificilă alocarea cheltuielilor de exploatare pe fiecare funcţie a întreprinderii, determinând uneori dezinformarea utilizatorilor, însă răspunde cel mai bine nevoilor de informare ale managerilor oferind informaţii mai concludente privind costul vânzărilor şi modul de gestionare al firmei.

Pentru completarea informaţiilor privind performanţele întreprinderii situaţiile financiare cuprind o *notă explicativă* distinctă: *„Nota 4 Analiza rezultatului din exploatare"* care dezvoltă cheltuielile pe: activităţi de bază, auxiliare, indirecte, de desfacere, generale de administraţie.

2.6. Influenţa evenimentelor şi tranzacţiilor asupra poziţiei financiare şi a performanţelor întreprinderii

Bilanţul contabil ca procedeu specific al metodei contabilităţii reflectă existenţa (starea, soldul) elementelor ce exprimă *poziţia financiară* a întreprinderii la un moment dat.

Pentru a analiza influenţa operaţiilor economice, evenimentelor şi tranzacţiilor asupra bilanţului contabil este necesar a se porni de la un *bilanţ iniţial* iar apoi după fiecare operaţie să se întocmească *bilanţuri succesive* ce vor reliefa cel puţin două modificări de valori egale în condiţiile păstrării egalităţii bilanţiere Activ (A) = Pasiv (P) sau Activ (A) = Capitaluri proprii (Cp) + Datorii)D).

Ne aflăm astfel în faţa *principiului partidei duble* enunţat de André Cibert[16] conform căruia „orice mişcare care afectează un element oarecare al bilanţului contabil (active, datorii, capitaluri proprii) este însoţită în mod necesar de o mişcare şi de aceeaşi importanţă asupra unuia sau mai multor elemente în aşa fel încât ecuaţia A – (D + Cp) = 0, să fie întotdeauna respectată. Aceasta exprimă în fapt corelaţia dintre *efect* (destinaţie – utilitate) pe de o parte şi *cauză* (origine – resursă) pe de altă parte.

[16] Contabilité générale, Dumod (7ème – édition) pag. 13

Scanned with OKEN Scanner

Analiza influenţei operaţiilor economico – financiare generate de evenimente şi tranzacţii asupra bilanţului, trebuie să ţină cont şi de elementele ce determină performanţele sau nonperformanţele întreprinderi, care prin intermediul categoriei economice capitaluri proprii sunt *tranzlatate din contul de profit şi pierderi în bilanţ*. Având în vedere că *rezultatul activităţii* este o structură a capitalurilor proprii iar acesta (rezultatul) este o consecinţă a evenimentelor şi tranzacţiilor ce generează cheltuieli şi venituri, vom prezenta influenţa acestora asupra bilanţului contabil prin modificările asupra rezultatului exerciţiului în sensul creşterii respectiv diminuării adică: $A = (Cp_0 \pm R) + D$ sau $A = [Cp_0 + (V - Ch) + D]$.

Explicaţia acestui demers are la bază realitatea economică care demonstrează că atunci când veniturile sunt mai mari decât cheltuielile averea sau bogăţia întreprinderii creşte iar în situaţia inversă avem de-a face cu sărăcirea acesteia sau altfel spus profitul determină *majorarea capitalurilor proprii* la sfârşitul exerciţiului comparativ cu începutul acestuia iar pierderea generează *diminuarea capitalurilor proprii*.

Dacă avem în vedere că un bilanţ cuprinde trei structuri principale: a*ctive, datorii şi capitaluri proprii* şi că evenimentele şi tranzacţiile pot determina ca fiecare să se majoreze sau să se micşoreze rezultă că vom avea 3^2, adică 9 posibile înregistrări de bază ce determină modificări ale poziţiei financiare a întreprinderii.

Dacă notăm cu *„A" – activul, cu „D" – Datoriile, cu „Cp" – Capitalurile proprii şi cu „X" – mărimea modificării* (suma sau valoarea) generată de operaţia economico – financiară vom obţine *9 ecuaţii ale bilanţului* contabil care derivă din *ecuaţia fundamentală:* $A = D + Cp$.

Aceste *ecuaţii* sunt:

a) $A + X - X = D + Cp$

Se modifică numai *activul* în sensul *creşterii* unui element respectiv *diminuarea* altui element cu aceeaşi valoare.

Ex.: Încasarea unui client în numerar.

b) $A = (D + X - X) + Cp$

Se modifică componenta *datorii* în sensul *creşterii,* unui element de datorie şi *scăderea* corespunzătoare şi cu aceeaşi valoare a altui element de datorie.

Ex.: Plata datoriilor faţă de furnizori pe seama creditelor bancare.

c) $A = D + (Cp + X - X)$

Se modifică doar capitalurile proprii în sensul *creşterii* unui element respectiv *micşorarea* unui alt element cu aceeaşi valoare.

Ex.: Majorarea capitalului social pe seama rezervelor.

d) $A + X = (D + X) + Cp$

Se modifică în sensul *creşterii,* un element din activ şi corespunzător cu aceeaşi valoare *cresc* datoriile.

Ex.: achiziţie de materiale consumabile de la furnizori.

e) $A - X = (D - X) + Cp$

Se modifică în sensul *micşorării,* un element din activ şi corespunzător cu aceeaşi valoare *se micşorează* datoriile.

Scanned with OKEN Scanner

Ex.: Plata furnizorilor din casierie.

f) $A + X = D + (Cp + X)$

Se modifică în sensul *creşterii*, un element din activ şi corespunzător cu aceeaşi valoare *creşte* un element de natura capitalurilor proprii.

Ex. Subscrierea (înregistrarea angajamentului) capitalului de către acţionari.

g) $A - X = D + (Cp - X)$

Se modifică în sensul *micşorării*, un element de activ şi corespunzător se *micşorează* un element din structura capitalurilor proprii cu aceeaşi valoare.

Ex.: Restituirea aporturilor (capitalului social) către asociaţi.

h) $A = (D - X) + (Cp + X)$

Se modifică în sensul *micşorării*, un element de natura datoriilor şi corespunzător *cresc* capitalurile proprii cu aceeaşi valoare.

Ex.: Conversia (transformarea) datoriilor în titluri de capital.

i) $A = (D + X) + (Cp - X)$

Se modifică în sensul *majorării*, un element din structura datoriilor şi corespunzător se produce o *diminuare* a capitalurilor proprii cu aceeaşi valoare.

Ex.: Repartizarea profitului (ca element al capitalurilor proprii) la dividende.

Analizând modificările produse de operaţiile economico – financiare asupra bilanţului contabil se desprind următoarele *concluzii:*

- modificările structurilor bilanţiere sunt *permanente, simultane şi instantanee* respectându-se valoric ecuaţia A= D + Cp;
- modificările generate de operaţiunile economico financiare *pot modifica numai structuri bilanţiere;*
- modificările pot influenţa şi *structuri ale contului de profit şi pierderi* (cheltuieli şi venituri) alături de cele ale bilanţului;
- modificările bilanţiere pot fi *numai în structura activului sau numai în structura datoriilor şi capitalurilor proprii* (operaţii permutative) când totalul valoric al bilanţului nu se modifică;
- modificări (de creştere şi diminuare) concomitente ale activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii (operaţii modificatoare) când *totalul valoric al bilanţului se modifică* în funcţie de sensul modificării;
- *analiza modificărilor* bilanţiere prezintă interes doar din raţiuni didactice, în sensul înţelegerii bilanţului ca procedeu al metodei contabilităţii.

În practică întocmirea bilanţurilor succesive după fiecare operaţiune *nefiind agreată* şi *nici eficientă* ceea ce face ca bilanţul în calitate de situaţie financiară să exprime poziţia financiară a întreprinderii la un moment dat de regulă la sfârşitul exerciţiului.

Aplicaţii:

Considerăm că Societatea Comercială „Conta Pro" SA prezintă la începutul exerciţiului financiar „N" următorul *bilanţ contabil*:

Scanned with OKEN Scanner

Bilanț inițial
la 31. XII N-1

lei

Activ (A) Pasiv (P) (D + Cp)

Denumire elemente	Sume (Sold)	Denumire elemente	Sume (sold)
Instalații tehnice	5.000	Furnizori	2.000
Materii prime	3.000	Credite bancare	4.000
Clienți	2.000	Capital social vărsat	7.500
Casa	1.000	Rezerve	500
Conturi la bănci	4.000	Rezultatul exercițiului (Profit)	1.000
Total	**15.000**	**Total**	**15.000**

În cursul exercițiului financiar „N" considerăm că au fost înregistrate următoarele *evenimente și tranzacții* (operațiuni economico – financiare) care au determinat modificări ale poziției financiare și ale performanțelor societății:

Operația 1. În data de 10.01.N s-au încasat clienți în numerar (în casierie) în valoare de 1.000 lei.

Această operațiune determină *modificări doar în structura elementelor de activ*:

- scade creanța față de clienți cu suma de 1.000 lei
- crește disponibilul din casă cu suma de 1.000 lei.

Ecuația bilanțieră este: **A + X – X = D + Cp;** X = 1.000 lei

În urma operațiunii bilanțul se prezintă astfel:

Bilanț după operația 1
la 10.01.N

lei

A P

Denumire elemente	Sume (Sold)	Denumire elemente	Sume (sold)
Instalații tehnice	5000	Furnizori	2000
Materii prime	3000	Credite bancare	4000
Clienți (2000 – 1000)	1000	Capital social vărsat	7500
Casa (1000 + 1000)	2000	Rezerve	500
Conturi la bănci	4000	Rezultatul exercițiului (Profit)	1000
Total	**15000**	**Total**	**15000**

Operația 2. În data de 15.01.N dorind să-și păstreze propriile disponibilități se contractează cu o bancă un credit (împrumut) în valoare de 1000 lei pe seama căruia se achită datoriile față de un furnizor ajuns la scadență.

Scanned with OKEN Scanner

Operațiunea determină *modificări doar în structura datoriilor:*
- creşte datoria faţă de instituţia de credit (bancă) cu suma de 1000 lei
- scade datoria faţă de furnizori cu suma de 1000 lei.

Ecuaţia bilanţieră este de forma: **A = (D + X – X) + Cp**
Bilanţul se prezintă astfel:

Bilanț după operația 2
la 15. 01. N

lei

A		P	
Denumire elemente	Sume (Sold)	Denumire elemente	Sume (sold)
Instalații tehnice	5000	Furnizori (2000 – 1000)	1000
Materii prime	3000	Credite bancare (4000 + 1000)	5000
Clienți	1500	Capital social vărsat	7500
Casa	1500	Rezerve	500
Cont curent	4000	Rezultatul exercițiului (Profit)	1000
Total	**15000**	**Total**	**15000**

Operația 3. În data de 18.01.N se achiziționează materii prime în valoare de 1000lei.

Operația determină *modificări în structura activelor şi ale datoriilor:*
- creşte stocul de materii prime cu 1000 lei
- cresc datoriile faţă de furnizori cu 1000 lei.

Ecuația bilanțieră este de forma: **A + X = (D + X) + Cp**
Bilanțul se prezintă astfel:

Bilanț după operația 3

lei

A	la 18.01.N	P	
Denumire elemente	Sume (Sold)	Denumire elemente	Sume (sold)
Instalații tehnice	5000	Furnizori (1000 + 1000)	2000
Materii prime (3000 + 1000)	4000	Credite bancare	5000
Clienți	1500	Capital social vărsat	8000
Casa	1500	Rezultatul exercițiului (Profit)	1000
Cont curent	4000		
Total	**16000**	**Total**	**16000**

Scanned with OKEN Scanner

Operația 4. În data de 19.01.N se achită din casierie datorii față de furnizori în sumă de 1.500 lei.

Operația determină *modificări în structura activelor și ale datoriilor:*

- scade disponibilul din casierie cu 1.500 lei
- se diminuează datoria față de furnizori cu 1.500 lei

Ecuația bilanțieră este de forma: **A – X = (D – X) + Cp**

Bilanțul se prezintă astfel:

Bilanț după operația 4

A la 19.01.N P

lei

Denumire elemente	Sume (Sold)	Denumire elemente	Sume (sold)
Instalații tehnice	5000	Furnizori (2000 - 1500)	500
Materii prime	4000	Credite bancare	5000
Clienți	1500	Capital social vărsat	8000
Casa (1500 – 1500)	0	Rezultatul exercițiului (Profit)	1000
Cont curent	4000		
Total	**14500**	**Total**	**14500**

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 3.

CONTUL CONTABIL – concept şi model practic pentru înregistrarea existenţei şi mişcării elementelor patrimoniale

3.1. Necesitatea, importanţa, definirea şi legătura contului cu bilanţul

Cunoaşterea în orice moment a modificărilor la care sunt supuse elementele de activ, datoriile, capitalurile proprii, veniturile şi cheltuielile unei întreprinderi ca urmare a evenimentelor şi tranzacţiilor *nu poate fi realizată cu ajutorul bilanţului*. Întocmirea, după, fiecare tranzacţie sau operaţie care a produs modificări în situaţia patrimoniului întreprinderii a unui bilanţ distinct ar fi un lucru foarte greu de realizat, ca urmare a numărului mare de tranzacţii şi operaţii economice care se produc zilnic în cadrul întreprinderii. În afară de aceasta, chiar dacă ar fi posibilă întocmirea unui nou bilanţ după fiecare tranzacţie sau operaţie, el ar reflecta noua situaţie adică existentul elementelor de activ şi pasiv la momentul respectiv, dar nu evidenţiază sub influenţa căror modificări din perioada precedentă s-a ajuns la noua situaţie. Aceasta se explică prin faptul că în bilanţ nu pot fi reprezentate mişcările şi transformările generate de tranzacţiile şi operaţiile economico-financiare care au avut loc în cursul perioadei expirate. Ori, contabilitatea trebuie să asigure cunoaşterea nu numai a situaţiei economico-financiare a întreprinderii la un moment dat, ci şi a modului cum s-a desfăşurat activitatea acesteia pe o anumită perioadă de gestiune; ce modificări, în sensul creşterilor şi micşorărilor s-au produs zilnic în volumul şi structura elementelor de activ, a datoriilor, capitalurilor proprii, veniturilor şi cheltuielilor.

Din aceste considerente, contabilitatea a recurs la un alt *procedeu specific* al metodei sale de lucru, conceput special în acest scop, care să permită *înregistrarea, urmărirea şi controlul atât a existentului cât şi a modificărilor care s-au produs zilnic în decursul unei perioade de gestiune asupra elementelor de activ, a datoriilor, a capitalurilor proprii, a veniturilor şi cheltuielilor întreprinderilor.* Acest procedeu poartă denumirea de **cont**, *fiind cel mai reprezentativ dintre toate procedeele metodei contabilităţii.*

Noţiunea de cont înseamnă „socoteală scrisă", provenind de la cuvântul *compte* din limba franceză sau *conto* din limba italiană, care au acelaşi înţeles[17].

[17] M.Epuran, V. Băbăiţă – Teoria generală a contabilităţii, Ed. Mirton, 2000, pag. 140

Denumirea de contabilitate derivă de la noţiunea de cont. Unii autori au definit contabilitatea ca fiind „ştiinţa conturilor”[18].

Noţiunea de cont are un înţeles larg rezultând din rolul său în cadrul procesului de realizare a obiectului contabilităţii fiind în mare parte determinată de necesitatea traducerii în practică a principiilor contabilităţii în partidă dublă. În cadrul noţiunii de cont se reunesc cele două laturi ale procesului cunoaşterii contabile: activitatea de ordonare şi sistematizare a informaţiilor contabile ca sistem logic şi activitate practică de înscriere, de înregistrare a informaţiilor respective pe baza principiilor impuse de cerinţele de grupare şi ordonare, specifice contabilităţii.

În general, *contul* poate fi definit ca fiind *procedeul metodei contabilităţii de o formă specială, folosit în mod curent pentru gruparea, ordonarea şi sistematizarea informaţiilor, pentru evidenţa şi înregistrarea valorică şi uneori cantitativă în ordine cronologică şi sistematică a existenţei şi mişcărilor unui bun economic, resursă de finanţare sau proces economic pe o anumită perioadă de timp.*

În contabilitatea curentă se deschide *câte un cont distinct pentru fiecare fel sau grupă de bunuri economice, resursă de finanţare, proces economic sau rezultate financiare* cu ajutorul căruia se înregistrează pe bază de documente justificative existentul la începutul perioadei de gestiune a elementului pentru care s-a deschis contul, precum şi modificările (creşterile sau micşorările) acestuia, determinate de tranzacţiile şi operaţiile economico-financiare din decursul perioadei de gestiune la care se referă.

Spre deosebire de bilanţ care reflectă situaţia tuturor elementelor patrimoniale la un moment dat, având o sferă de cuprindere din punct de vedere al conţinutului mai largă, *contul are o sferă mult mai restrânsă, referindu-se numai la unul din elementele patrimoniale cuprinse în bilanţ.* Din cont rezultă atât situaţia la un moment dat, cât şi creşterile şi micşorările elementului a cărui evidenţă o ţine. Pe baza datelor din fiecare cont se poate determina existentul de la sfârşitul perioadei prin relaţia matematică:

Existentul iniţial + Creşterile – Micşorările = Existentul final

sau

Sold iniţial + Intrări – Ieşiri = Sold final

Orice cont deschis în contabilitatea curentă are un anumit *conţinut economic* determinat de însuşi natura şi caracteristicile elementului care se evidenţiază cu ajutorul contului respectiv, şi care poate *să reprezinte*:

- *un bun economic* cu o anumită destinaţie sau utilizare, ca de exemplu: terenuri, construcţii, echipamente tehnologice, mijloace de transport, materii prime, produse finite, mărfuri, numerar în casierie, disponibil la bancă, etc.;

---

[18] I.C. Panţu – Ştiinţa conturilor sau contabilitatea în partidă dublă, Braşov, 1907

Scanned with OKEN Scanner

- *o resursă de finanţare*, în funcţie de modul de procurare a mijloacelor economice, ca de exemplu: capital social, rezerve, credite bancare, furnizori, etc.;

- *un eveniment sau tranzacţie* (proces economic) sau fază a acestuia care antrenează venituri şi cheltuieli în fazele circuitului economic ca de exemplu: aprovizionarea cu materiale şi mărfuri, producţia de bunuri materiale, lucrări şi servicii, vânzarea produselor şi a mărfurilor, etc.;

- *rezultatul financiar* sub formă de profit sau pierdere, determinat de genurile de activităţi care le generează(exploatare, financiară, extraordinară).

Contabilitatea are ca *obiectiv principal* să prezinte existenţa şi starea elementelor patrimoniale la un moment dat cu ajutorul *bilanţului* precum şi performanţele obţinute de o entitate într-o perioadă de timp, cu ajutorul *contului de profit şi pierdere* utilizând următoarele categorii de conturi[19]:

- conturi deschise pentru *elemente de activ*;
- conturi deschise pentru *elemente de pasiv*;
- conturi de *venituri*;
- conturi de *cheltuieli.*

Din cele prezentate rezultă că fiecare din conturile contabilităţii curente are un anumit conţinut economic determinat de elementul patrimonial a cărui situaţie o reflectă şi datorită căruia el prezintă anumite particularităţi prin care se deosebesc unele faţă de altele. Cu toate acestea conturile se găsesc într-o strânsă legătură şi condiţionare reciprocă, determinată de corelaţiile existente între diferitele elemente patrimoniale ce formează obiectul contabilităţii formând în totalitatea lor sistemul *unitar de conturi.*

Contul reprezintă componenta de bază a sistemului contabilităţii în partidă dublă iar sistemul de conturi serveşte la înregistrarea tranzacţiilor şi altor evenimente ce conduc la creşterea sau micşorarea elementelor de activ, de datorii, de capitaluri proprii, de venituri şi de cheltuieli[20].

Între *cont ca instrument de lucru curent* al contabilităţii şi *bilanţ ca instrument de raportare şi sinteză contabilă* există *diferenţieri* ce se pot prezenta astfel:

- *bilanţul* este un instrument de raportare globală, de ansamblu a poziţiei financiare a întreprinderii la un moment dat;

- *contul* este un instrument de reprezentare individuală a elementelor patrimoniale în mod permanent;

- *bilanţul* reflectă situaţia statică la un moment dat a patrimoniului(a averii);

- *contul* reflectă situaţia dinamică a fiecărui element patrimonial;

- bilanţul se exprimă în unităţi valorice ;

- *contul* se exprimă în unităţi valorice şi uneori în unităţi cantitative.

---

[19] I. Opean şi colab. – Bayele contabilităţii agenţilor economici din România ediţia a IV – a, Ed. Intercredo, Deva, 2001, pag. 212

[20] N. Feleagă şi colab. – bayele contabilităţii, Ed. Economică, Bucureşti, 2002, pag. 140

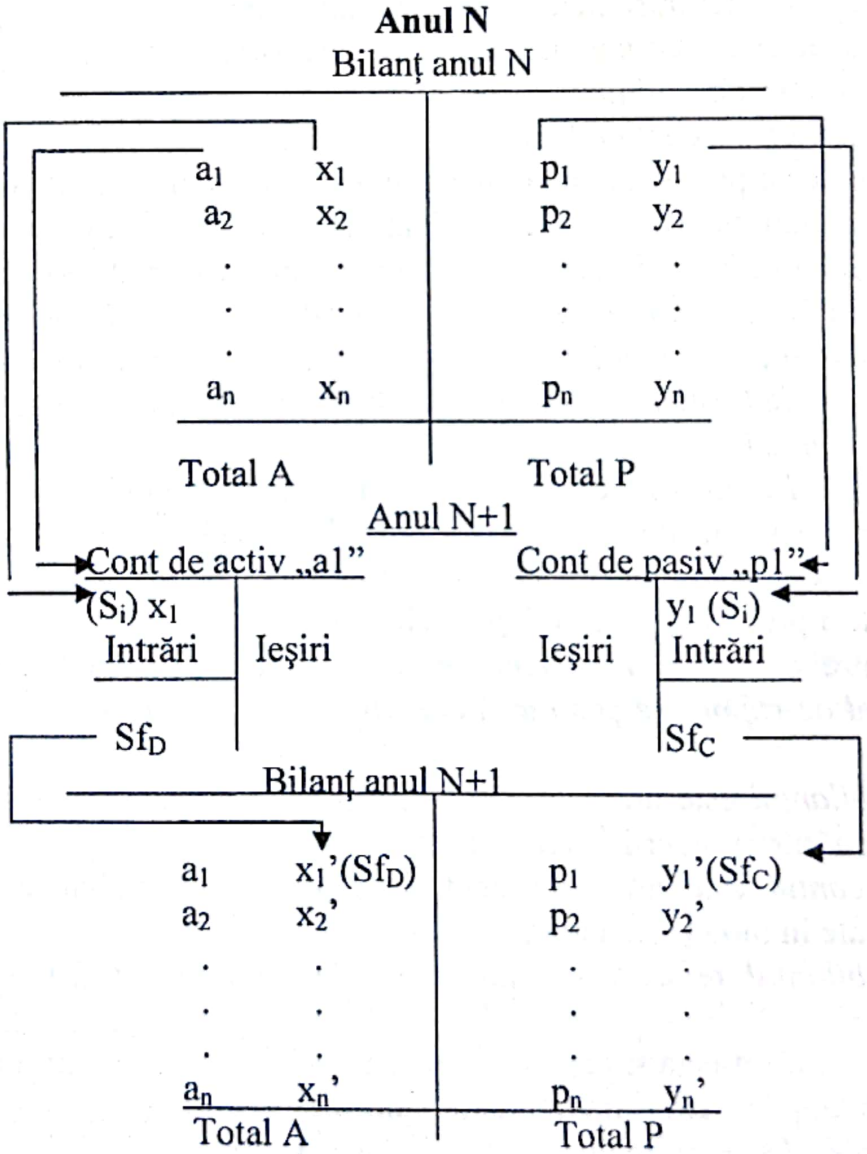
Scanned with OKEN Scanner

Între *conturi şi bilanţ* există o strânsă legătură, se pleacă de la bilanţ şi se ajunge prin intermediul conturilor la un nou bilanţ. Astfel legătura dintre cont şi bilanţ apare atât la începutul anului(exerciţiului), cât şi la sfârşitul acestuia.

La începutul exerciţiului financiar se creează legătura numită: *„de la bilanţ la cont"* în sensul că sumele (valorile) prevăzute în bilanţul de la finele exerciţiului financiar precedent vor fi preluate ca solduri iniţiale ale conturilor în exerciţiul financiar curent.

La sfârşitul exerciţiului financiar se creează o legătură inversă: *„de la cont la bilanţ"*, în sensul că soldurile finale ale conturilor vor fi utilizate pentru întocmirea bilanţului la sfârşitul exerciţiului curent.

Cele prezentate pot fi redate cu ajutorul următoarei scheme[21]:



[21] I. Pereş, D. Mateş, C. Pereş – Bayele teoretice şi aplicative ale contabilităţii, Ed. Eurobeea, Timişoara, 2002, pag. 74 - 76

Scanned with OKEN Scanner

Din schema prezentată se desprind următoarele *concluzii*:

- elementele patrimoniale (ca denumire) din bilanțul anului precedent se vor regăsi ca și conturi în anul curent(următor);
- existențele inițiale(soldurile inițiale) ale conturilor vor coincide cu sumele din bilanțul precedent;
- elementele patrimoniale din activul bilanțului precedent vor deveni conturi de activ în exercițiul curent(următor), iar elementele de pasiv vor deveni conturi de pasiv în exercițiul curent;
- bilanțul la sfârșitul exercițiului, se va elabora în baza existentelor finale(solduri finale) ale conturilor de la sfârșitul exercițiului.

3.2. Funcțiile de bază ale contului

Contul ca instrument de lucru al metodei contabilității, poate să răspundă cerințelor acesteia dacă îndeplinește următoarele *funcții:*

- *Funcția economică* constă în aceea că fiecare cont reprezintă o utilitate (bun economic), resursă de finanțare, proces economic sau rezultat financiar, care prezintă unele caracteristici și o natură economică specifică prin care se delimitează elementul respectiv din mulțimea structurilor din care face parte.
- *Funcția de înregistrare* a operațiilor, tranzacțiilor și evenimentelor are în vedere consemnarea acestora în cadrul unor înscrisuri care determină modificarea patrimoniului în ansamblu și a elementelor patrimoniale în mod individual. Înregistrarea în contabilitate (în conturi) a acestor operații și tranzacții este posibilă doar pe baza documentelor justificative în care au fost consemnate aceste evenimente.
- *Funcția de grupare* este îndeplinită de toate conturile prin aceea că se înregistrează mijloacele economice, resursele de finanțare evenimentele și tranzacțiile pe elemente omogene. Spre exemplu elementele patrimoniale de natura bunurilor destinate vânzării vor fi reflectate cu ajutorul contului "Mărfuri" , etc.
- *Funcția de sistematizare* este realizată de fiecare cont prin înregistrarea distinctă a operațiilor economice care produc modificări în sensul creșterii, de cele care determină micșorări ale aceluiași element patrimonial.
- *Funcția de generalizare* constă în conținutul de același gen al unor conturi care țin evidența unor elemente care diferă ca speță. De exemplu mașinile, utilajele, aparatele și instalațiile de măsurare, control și reglare, mijloacele de transport, animale și plantații sunt înregistrate în conturi separate pe feluri de imobilizări corporale și apoi generalizate într-un cont unic "Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații".
- *Funcția de informare*[22] permite ca prin intermediul sistemului de conturi conducerea entității să poată fi informată în orice moment asupra existenței și mișcării fiecărui element patrimonial în parte, permițând luarea unor decizii strategice pentru activitatea viitoare.

[22] E. Caciuc, O. Megan – Bazele contabilității, Ed. Mirton, 2003, pag. 127

Scanned with OKEN Scanner

➢ *Funcţia de cuantificare*[23] (calcul şi evaluare) constă în aceea că prin specificul înregistrării informaţiilor în conturi se creează premise şi totodată cadrul necesar pentru determinarea, dimensionarea şi aprecierea mărimii diferitelor elemente ce se cuprind în obiectul contabilităţii. În general, toate conturile au această funcţie, întrucât în cadrul fiecărui cont se fac calcule pentru stabilirea mişcărilor (rulajelor) şi a existenţelor la începutul respectiv sfârşitul perioadei de gestiune. Funcţia de cuantificare este mai evidentă în cazul conturilor de mijloace şi procese economice care conţin datele necesare determinării costului efectiv al producţiei, a rezultatelor financiare obţinute, etc.

➢ *Funcţia statistică* constă în faptul că fiecare cont oferă date cu caracter informativ, cu privire la evoluţia unor elemente patrimoniale importante cum sunt: capitaluri proprii, active imobilizate, stocuri, venituri, cheltuieli, etc. care sunt utilizate în determinarea unor indicatori statistici.

➢ *Funcţia de control* constă în aceea că datele înregistrate în conturi permit efectuarea verificărilor privind respectarea integrităţii patrimoniului întreprinderii controlul nivelului cheltuielilor de aprovizionare, de producţie, respectarea disciplinei financiare şi contractuale etc.

➢ *Funcţia contabilă* constă într-un anumit mod de înregistrare în cadrul conturilor a creşterilor şi micşorărilor determinate de operaţiile economice la care se referă, în raport cu conţinutul economic al conturilor respective. Funcţia contabilă este determinată de conţinutul economic al conturilor, care reprezintă criteriul principal care stă la baza diferenţierii şi individualizării lor.

3.3. Structura şi formele specifice ale contului

Structura contului

Ca *procedeu* al metodei contabilităţii, contul este astfel conceput încât să permită individualizarea elementelor patrimoniale şi să furnizeze informaţii privind existenţa şi modificările ce au avut loc într-o anumită perioadă de timp, în cadrul fiecărui element patrimonial.

Prezentarea grafică a contului exprimă în fapt sistematizarea datelor referitoare la fiecare element în parte, în ceea ce priveşte starea iniţială, creşterile, micşorările şi starea finală.

Structura contului reflectă elementele definitorii, de bază prin care acesta se delimitează de celelalte procedee ale metodei contabilităţii: *denumirea* sau *titlul contului, părţile contului, mişcările sau rulajele, soldul iniţial, total sume, soldul final, data şi explicaţia operaţiei, evenimentului sau tranzacţiei* .

a) Denumirea sau titlul contului indică elementul patrimonial (bun economic, resursă de finanţare, proces economic sau rezultat financiar) a cărui

[23] O. Bejian – Bazele contabilităţii, Ed. Economică, Bucureşti, 2003, pag. 93

Scanned with OKEN Scanner

evidenţă se ţine cu ajutorul contului respectiv. De exemplu: contul „Terenuri", „Echipamente tehnologice", „Materii prime", „Mărfuri", „Casa", „Capital social", „Furnizori"etc.

La titlul contului se poate ataşa un *simbol cifric*, un cod numeric util pentru gruparea conturilor, în informatizarea lucrărilor de contabilitate. Simbolul este format din trei cifre pentru conturile sintetice de gradul I şi patru cifre pentru conturile sintetice de gradul II. Exemplu contul: 371 „Mărfuri", 5121 „Conturi la bănci în lei".

Cunoaşterea cu exactitate a titlului contului prezintă o importanţă deosebită întrucât el arată conţinutul economic şi natura acestuia, determinându-i funcţia contabilă.

b) Părţile contului. Pentru a îndeplini funcţia de sistematizare, contul este conceput în două părţi distincte, opuse una faţă de cealaltă, care permit separarea celor două tipuri de modificări(creşteri şi micşorări) pe care le determină operaţiile economice ce se înregistrează cu ajutorul conturilor. Un cont luat individual se poate reprezenta sub forma unui tablou cu două intrări, taler sau litera T, deci printr-o formă grafică în care o linie de separaţie permite delimitarea părţii stângi de partea dreaptă. *Convenţional* s-a stabilit ca partea stângă a contului să poarte denumirea de *debit*[24] *(D)*, iar partea dreaptă de *credit*, însă semnificaţia debitului şi a creditului unui cont trebuie înţeleasă în raport cu conţinutul său economic care-i determină funcţia contabilă.

De aceea debitul şi creditul nu au aceeaşi semnificaţie la toate conturile, astfel:

-la conturile de activ (imobilizate şi circulante) şi *de cheltuieli* în debit se înregistrează existentul şi creşterile de active şi cheltuieli, iar în credit micşorările de active şi cheltuieli;

-la conturile de pasiv (datorii şi capitaluri proprii) şi *de venituri* în debit se înregistrează micşorările de pasive şi venituri, iar în credit existentul şi creşterile de pasive şi venituri.

A *debita* un cont înseamnă a înscrie o sumă în debitul acestuia, iar a *credita* un cont semnifică a înregistra o sumă în creditul contului respectiv.

---

[24]*) Denumirea de debit şi credit provin de la verbele latine „debere" – a datora şi „credere" – a crede, a avea încredere. Prof. I. Evian susţine că debitul şi creditul sunt „nişte termeni convenţionali moşteniţi de veacuri prin tradiţie încă de la Paciolo", (Contabilitatea dublă, Bucureşti, 1946, pag. 217). Consideră că astăzi aceşti termeni tradiţionali debit şi credit sunt improprii şi ar trebui înlocuiţi cu semnele „+" şi „ –" care pe lângă faptul că exprimă mai corect înregistrările în conturi uşurează mult înţelegerea funcţiunii conturilor (Teoriile conturilor, Cluj, 1940, pg 90). Unii autori sunt de părere să nu se renunţe la cele două noţiuni (pentru care opinăm şi noi) din două considerente: unul de ordin practic deoarece noţiunea de debit şi credit a intrat în limbajul tuturor contabililor de pe mapamond şi ar îngreuna renunţarea sau ar fi chiar imposibil de renunţat; al doilea de ordin moral, în sensul de respect şi cinstire faţă de specialiştii practicieni precursori ai contabilităţii moderne (I. Oprean şi colectivul – Bazele contabilităţii agenţilor economici din România, Ediţia a IV –a, Ed. Intercredo, 2001, pag. 214).

Scanned with OKEN Scanner

c) Soldul inițial (Si) reflectă existențele valorice de la începutul exercițiului fiind egale cu existențele de la finele exercițiului precedent. Acesta poate fi debitor (SiD) precum conturile de activ și creditor (SiC) pentru conturile de pasiv.

d) Rulajul contului (R) (mișcările) reprezintă totalul valoric al operațiilor sumelor înregistrate într-o perioadă de gestiune în debitul sau creditul unui cont ca urmare a creșterilor și micșorărilor determinate de operațiile economice care se produc în volumul și structura elementului patrimonial pentru care s-a deschis contul respectiv. În funcție de cele două părți ale contului în care se separă creșterile de micșorări, vom avea *rulajul debitor* (R_D) și *rulajul creditor* (R_C). Rulajul contului nu cuprinde existențele inițiale. Conținutul economic al rulajului contului diferă în funcție de conținutul economic al contului respectiv:

-la conturile de active și cheltuieli, rulajul debitor reprezintă creșterile iar rulajul creditor micșorările de active și cheltuieli pe o perioadă de gestiune;

-la conturile de pasive și venituri, rulajul debitor reprezintă micșorările iar rulajul creditor creșterile de pasive și venituri pe o anumită perioadă de gestiune.

e) Total sume ($T\Sigma$) reprezintă totalitatea sumelor înscrise în cont într-o perioadă de gestiune, formate din însumarea existențelor inițiale cu rulajele. Deci, $T\Sigma = E_i \times (S_i) + R$.

Avem *total sume debitoare* ($T\Sigma_D$) rezultate din adunarea existentului inițial debitor(Si_d) cu rulajul debitor(R_D) și *total sume creditoare* ($T\Sigma_C$) obținute din însumarea existentului inițial creditor (Si_c) cu rulajul creditor (R_C). Relațiile de reprezentare sunt:

$T\Sigma_D = Si_d + R_D$

$T\Sigma_C = R_C$, pentru conturile de activ;

$T\Sigma_C = Si_c + R_C$

$T\Sigma_D = R_D$, pentru conturile de pasiv.

Pentru conturile de venituri și cheltuieli total sume se identifică cu rulajele conturilor deoarece acestea nu prezintă sold la începutul și sfârșitul exercițiului.

f) Soldul final (Sf) reprezintă existentele valorice la un moment dat (la sfârșitul exercițiului) al elementului patrimonial pentru care s-a deschis contul respectiv și care se determină ca diferență între totalul sumelor debitoare și totalul sumelor creditoare și are semnul valorii celei mai mari. Dacă totalul sumelor debitoare ($T\Sigma_D$) este mai mare decât totalul sumelor creditoare ($T\Sigma_C$), contul prezintă *sold debitor* (S_D), iar în situația inversă când totalul sumelor creditoare este mai mare decât totalul sumelor debitoare, contul prezintă *sold creditor* (S_C). Când totalul sumelor debitoare este egal cu totalul sumelor creditoare, contul are *sold zero*, fiind denumit *cont soldat* sau *balansat*, întrucât cele două părți ale sale se află în echilibru. Sintetizând, soldul contului se stabilește pe baza următoarelor relații:

1. $T\Sigma_D > T\Sigma_C \Rightarrow S_D = T\Sigma_D - T\Sigma_C$ (pentru conturile de activ)
2. $T\Sigma_C > T\Sigma_D \Rightarrow S_C = T\Sigma_C - T\Sigma_D$ (pentru conturile de pasiv)
3. $T\Sigma_D = T\Sigma_C \Rightarrow S_0 = T\Sigma_D - T\Sigma_C$ (cont soldat sau balansat pentru conturile de activ, pasiv, venituri și cheltuieli).

Scanned with OKEN Scanner

Soldul stabilit la sfârşitul exerciţiului financiar, denumit *sold final* (S_f) devine *sold iniţial* (S_i) la începutul exerciţiului curent.

La sfârşitul exerciţiului financiar, cu ocazia întocmirii situaţiilor financiare anuale, conturile se închid prin trecerea soldului lor final în partea opusă aceleia din care a provenit, astfel încât, prin adunarea la acest total, cele două părţi se află în echilibru. Contul care are sold final debitor se închide prin trecerea acestuia în creditul contului respectiv, unde se adună la totalul sumelor creditoare iar rezultatul trebuie să fie egal cu totalul sumelor debitoare.

La fel se procedează cu contul care are sold final creditor care se închide prin trecerea lui în debitul aceluiaşi cont, unde se adună la totalul sumelor debitoare iar rezultatul va fi egal cu totalul sumelor creditoare.

La începutul exerciţiului financiar următor, conturile se redeschid prin înscrierea soldurilor lor finale din perioada precedentă în aceeaşi parte din care au provenit ca solduri iniţiale pentru noua perioadă.

g) Data şi explicaţia. Data, exprimă ziua, luna, anul în care s-a consemnat operaţia economico-financiară în contabilitate iar prin *explicaţie* se descrie succint, sumar, pe scurt operaţia economică supusă înregistrării. După forma de prezentare, explicaţia este de două feluri: *descriptivă* şi *contabilă*.

Explicaţia *descriptivă* constă în prezentarea pe scurt a conţinutului operaţiei cu indicarea documentului justificativ în care s-a consemnat efectuarea ei. Explicaţia *contabilă* constă în indicarea titlului contului care reprezintă cel de-al doilea element (post) bilanţier influenţat de operaţia înregistrată.

Exemple:

1). Societatea comercială A deţine în stoc la începutul anului, materii prime (făină) în valoare de 10.000 lei.

În cursul anului se achiziţionează materii prime în valoare de 20.000 lei şi se dau în consum în valoare de 25.000 lei. Determinaţi structura contului „Materii prime".

„Materii prime"

DEBIT		**CREDIT**	
Explicaţii	**Sume**	**Explicaţii**	**Sume**
Sold iniţial	10.000		
Rulaj debitor	20.000	Rulaj creditor	25.000
TSD	**30.000**	**TSC**	**25.000**
Sold debitor	**5.000**		

2). Determinaţi elementele contului „Furnizori", în baza următoarelor date:
- datorii faţă de furnizori la începutul anului 5.000 lei;
- achiziţii bunuri fără a fi achitate în cursul anului 20.000 lei;
- datorii achitate în timpul anului 24.000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

„Furnizori"

DEBIT		CREDIT	
Explicații	**Sume**	**Explicații**	**Sume**
		Sold inițial	5.000
Rulaj debitor (debitor)	24.000	Rulaj creditor (intrări)	20.000
TSD	**24.000**	**TSC**	**25.000**
		Sold creditor	**1.000**

Formele specifice ale contului

Elementele structurale ale contului (care au fost prezentate) sunt comune întregului sistem de conturi, dar forma grafică în care se concretizează în registrele sau fișele contabile poate fi diferită.

Practica contabilă cunoaşte două reprezentări grafice care pot fi considerate ca *modele* reprezentative sau *forme* ale contului: *forma* grafică *bilaterală* sau clasică şi *forma* grafică *unilaterală.*

Forma grafică bilaterală sau clasică. Contul a trebuit să îmbrace o formă care să permită înregistrarea separată a celor două feluri de modificări: creşteri şi micşorări. Conceptual, forma care răspunde cel mai bine modificărilor respective este forma bilaterală (balanță cu două talere). Schematic ea poate fi reprezentată grafic sub forma literei T (forma didactică) care indică posibilitatea practică de separare şi înregistrare într-o parte a creşterilor succesiv pe măsură ce au loc şi în partea *opusă micşorările. Forma bilaterală sau clasică de prezentare a contului asigură urmărirea sistematică a modificărilor care pot avea loc cu privire la un anumit element patrimonial, permite ca în una din cele două părți să se înregistreze existentul inițial (S_i) şi creşterile privind elementul pentru care s-a deschis contul respectiv, iar în cealaltă parte să se înregistreze micşorările referitoare la acelaşi element patrimonial.*

Forma bilaterală a contului face posibilă cunoaşterea separată a creşterilor şi a totalului acestora, cât şi a micşorărilor şi totalul acestora, permițând calcularea cu uşurință a existentului final (S_f) al elementului de activ sau pasiv pentru care s-a deschis contul respectiv. Această formă cuprinde pentru fiecare cont două părți opuse: *debit* şi *credit,* alăturate ca prezentare grafică în care se înscriu date generale (dată, felul documentului, număr, explicații) şi date specifice fiecărei operațiuni.

Forma grafică bilaterală prezintă dezavantajul că datele generale se repetă atât pentru debitul cât şi pentru creditul contului respectiv necesitând un volum mare de muncă şi nu permite determinarea soldului contului după fiecare operațiune.

Forma grafică unilaterală a fost concepută pentru eliminarea dezavantajelor formei bilaterale, datele generale sunt înscrise o singură dată iar cele specifice sunt alăturate în două coloane distincte la care s-a mai adăugat o coloană pentru sold care poate fi determinat după fiecare operațiune. Aceasta este

Scanned with OKEN Scanner

reprezentată în practica contabilă de „ *Fişe de cont pentru operaţiuni diverse*" care cuprinde următoarele coloane: data, documentul, felul şi numărul/explicaţii, simbol cont corespondent, sume debitoare, sume creditoare, sold.

Forma grafică bilaterală a contului „Mărfuri" se prezintă astfel:

371 „Mărfuri"

DEBIT (Si+creşteri)					CREDIT (micşorări)				
Date generale				Sume	Date generale				Sume
Data	Document		Explicaţii		Data	Document		Explicaţii	
	Felul	Nr.				Felul	Nr.		
1.01. N	Fact.	0	Sold iniţial	1000	6.01.N	Fact.	10	Vânzare mărfuri	1200
5.01. N	Fact.	1	Achiziţii mărfuri	1500	8.01.N	Fact.	11	Vânzare mărfuri	1000
7.01. N	Fact.	2	Achiziţii mărfuri	2000	10.01. N	Fact.	12	Vânzare mărfuri	1700
9.01. N	Fact.	3	Achiziţii mărfuri	700				Rulaj creditor	3900
			Rulaj debitor	4200				Total sume credit.	3900
			Total sume debit.	5200				Sold final debitor	1300

Forma grafică unilaterală a contului „Mărfuri" se prezintă astfel:

371 „Mărfuri"

Date generale				Simbol conturi coresp.	DEBIT	CREDIT	D/C	SOLD
Data	Document		Explicaţii					
	Felul	Nr						
1.01.N	Inv.	0	Sold iniţial	0	0	0	D	1000
5.01.N	Fact.	1	Achiziţii mărfuri	401	1500	0	D	2500
6.01.N	Fact.	10	Vânzare mărfuri	607	0	1200	D	1300
7.01.N	Fact.	2	Achiziţii mărfuri	401	2000	0	D	3300
8.01.N	Fact.	11	Vânzare mărfuri	607	0	1000	D	2300
9.01.N	Fact.	3	Achiziţii mărfuri	401	700	0	D	3000
10.01.N	Fact.	12	Vânzare mărfuri	607	0	1700	D	1300
			RULAJ		**4200**	**3900**		
			TOTAL SUME		**5200**	**3900**	**D**	**1300**

Scanned with OKEN Scanner

3.4. Regulile de funcționare a conturilor

Prin *„regulă"* în sens larg se înțelege o anumită tehnică, respectiv modalitate de a acționa în mod concret și în conformitate cu anumite principii și norme dinainte stabilite, pentru atingerea unui anumit obiectiv (scop).

Regulile de funcționare ale conturilor stabilesc norme de operare a existențelor și mișcărilor elementului patrimonial ce face obiectul contului. Prin aceste reguli *se precizează* partea de debit sau partea de credit în care se înregistrează *soldul inițial* (existentul la începutul perioadei), *creșterile și micșorările* elementului patrimonial în urma operațiilor economice care au avut loc precum și *soldul final* (existentul la finele perioadei).

Pentru *stabilirea regulilor* de funcționare ale conturilor, punctul de plecare este bilanțul, întrucât apelând la principiul dublei reprezentări care stă la baza acestuia în contabilitatea curentă cu ajutorul conturilor se ajunge la aplicarea *principiului dublei înregistrări*. Astfel se stabilește o strânsă interdependență între conturi și bilanț care se realizează în *dublu sens*: *de la bilanț la conturi* prin deschiderea conturilor în contabilitatea curentă pe baza bilanțului la începutul exercițiului financiar și *de la conturi la bilanț* prin transpunerea soldurilor finale în posturi de bilanț la sfârșitul exercițiului financiar. În ambele situații valorile circulă în sens unic, respectiv din stânga sau activul bilanțului în stânga sau debitul contului și din dreapta sau pasivul bilanțului, în dreapta sau creditul contului la începutul exercițiului financiar și invers la sfârșitul acestuia. Pe lângă această metodă de explicare a regulilor de funcționare a conturilor pornind de la bilanț la cont, (utilizată în țara noastră) există și metode pornind de la cont la bilanț, pe baza fluxurilor, utilizată în unele țări care aplică sistemul anglo-saxon[25].

Principiul de funcționare al conturilor este dat de conținutul elementelor patrimoniale reflectate în cele două părți ale bilanțului care determină împărțirea conturilor în *două categorii:*

- *conturi de activ* care au ca obiect elementele patrimoniale din activul bilanțului (utilități);
- *conturi de pasiv* care au ca obiect elementele patrimoniale din pasivul bilanțului (capitalurile proprii și datoriile).

Pentru demonstrarea regulilor de funcționare a conturilor se pornește de la un model simplificat de bilanț la începutul exercițiului financiar pe baza căruia potrivit celor prezentate pentru fiecare element patrimonial sau post bilanțier se deschide câte un cont în contabilitatea curentă. *În figura* (exemplu) următoare se prezintă deschiderea conturilor în contabilitatea curentă pe baza bilanțului inițial, înregistrarea operațiilor economice în conturi, închiderea acestora și întocmirea bilanțului la sfârșitul exercițiului financiar ceea ce formează întregul flux informațional contabil.

---

[25] I. Oprean și colab. – op. cit. pag. 220

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu: Evidenţierea fluxului informaţional contabil prin prezentarea relaţiilor:

- *bilanţ → cont;*
- *cont → bilanţ.*

- mii lei -

ACTIV	BILANŢ INIŢIAL	PASIV
MIJLOACE ECONOMICE (utilităţi)	SUME	SURSE DE FINANŢARE(resurse)	SUME
Echipamente tehnologice	20.000	Furnizori	12.000
Materii prime	15.000	Credite bancare pe termen scurt	23.000
Conturi curente la bănci	30.000	Capital	25.000
Casa	5.000	Rezerve	10.000
TOTAL ACTIVE	70.000	TOTAL PASIVE	70.000

Deschiderea conturilor

Conturi de activ — CONTABILITATEA CURENTĂ — Conturi de pasiv

D Echipamente tehnologice C		D Furnizori C	
Si 20.000			Si 12.000
(+)	(-)	(-)12.000	10.000 (+)
Sfd 20.000			Sfc 10.000

D Materii prime C		D Credite bancare pe termen scurt C	
Si 15.000			Si 23.000
(+)10.000	(-)	(-)	(+)
Sfd 25.000			Sfc 23.000

D Conturi curente la bănci C		D Capital social C	
Si 30.000			Si 25.000
(+)	12.000 (-)	(-)	(+)
Sfd 18.000			Sfc 25.000

D Casa C		D Rezerve C	
Si 5.000			Si 10.000
(+)	(-)	(-)	(+)
Sfd 5.000			Sfc 10.000

ACTIV	BILANŢ	FINAL	PASIV
MIJLOACE ECONOMICE	SUME	SURSE DE FINANŢARE	SUME
Echipamente tehnologice	20.000	Furnizori	10.000
Materii prime	25.000	Credite bancare pe termen scurt	23.000
Conturi curente la bănci	18.000	Capital	25.000
Casa	5.000	Rezerve	10.000
TOTAL ACTIVE	68.000	TOTAL PASIVE	68.000

Fig. 3.1. Prezentarea legăturii bilanţ – cont respectiv cont – bilanţ

Scanned with OKEN Scanner

Din această schemă rezultă că *elementelor patrimoniale din bilanț le corespund conturi în contabilitatea curentă*, care se împart potrivit celor două părți ale bilanțului, în *conturi de activ*, cele ce corespund elementelor de activ şi *conturi de pasiv*, cele ce corespund elementelor de pasiv. Inserarea existențelor de activ şi de pasiv în conturi se face potrivit circulației valorilor în sens unic, din activul bilanțului în debitul contului şi din pasivul bilanțului în creditul contului, aşa cum rezultă din figura precedentă. Astfel, existențele de activ s-au înscris în stânga conturilor, respectiv în debit ca solduri inițiale, iar existențele de pasiv s-au înscris în dreapta conturilor, adică în credit ca solduri inițiale.

I. Din cele prezentate rezultă *prima regulă de funcționare a conturilor* şi anume:

- *conturile de activ* încep să funcționeze prin debitare şi se debitează cu existentențele inițiale de activ;
- *conturile de pasiv* încep să funcționeze prin creditare şi se creditează cu existențele inițiale de pasiv.

Operațiile economice care au loc în cursul exercițiului financiar produc modificări atât asupra utilităților (mijloacelor economice) cât şi asupra resurselor (surselor de finanțare). Aceste modificări de fiecare dată se produc numai în două sensuri: creşteri (intrări) şi micşorări (ieşiri).

Pentru a demonstra modul cum se înregistrează creşterile elementelor de activ şi de pasiv presupunem că a avut loc următoarea operație economică.

Exemplu: Întreprinderea achiziționează materii prime de la furnizori conform facturii fiscale şi a notei de intrare-recepție în valoare de 10.000 Această operație determină pe de o parte o creştere în activ la elementul „Materii prime" care reprezintă creşterea valorii stocului de materii prime cu suma de 10.000 adică de la 15.000 la 25.000, iar pe de altă parte concomitent şi cu aceeaşi sumă se produce o creştere în pasiv (a datoriilor) la elementul „Furnizori" care reprezintă creşterea datoriei întreprinderii față de furnizori de la 12.000 la 22.000 lei.

Pentru înregistrarea acestor operații economice se utilizează conturile „ Materii prime" şi „Furnizori". Înregistrarea creşterii de activ de 10.000 se va face în debitul contului „Materii prime" adică în aceeaşi parte a contului în care s-a înregistrat şi existentul inițial fiind de acelaşi sens economic iar înregistrarea creşterii de pasiv de 10.000 lei se va face în creditul contului „Furnizori" adică în aceeaşi parte a contului în care s-a înregistrat şi existentul inițial. Înregistrarea acestei operații în conturi este prezentată în figura precedentă.

II. Din exemplul prezentat rezultă *a doua regulă de funcționare a conturilor*:

- *conturile de activ* se debitează cu toate operațiile de creştere, majorare, sporire, intrare ale elementelor de activ;
- *conturile de pasiv* se creditează cu toate operațiile de creştere, majorare, sporire, intrare ale elementelor de pasiv.

Pentru a demonstra modul cum se înregistrează micşorările elementelor de activ şi de pasiv, presupunem că a avut loc următoarea operație economică.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu: Se plătesc cu ordin de plată din disponibilul existent în cont la bancă datoriile faţă de furnizori în sumă de 12.000 lei. Această operaţie determină pe de o parte o scădere a elementului de activ „Conturi curente la bănci" care reprezintă micşorarea disponibilităţilor aflate în cont la bancă cu 12.000 lei adică de la 30.000 lei la 18.000 lei iar pe de altă parte concomitent şi cu aceiaşi sumă o scădere a elementului de pasiv „Furnizori" , care reprezintă micşorarea datoriilor întreprinderii faţă de furnizorii săi de la 22.000 lei la 10.000 lei adică cu suma de 12.000 lei pentru care s-a efectuat plata.

În bilanţ, atât creşterile cât şi micşorările se reflectă în aceeaşi parte, în stânga pentru cele de activ şi în dreapta pentru cele de pasiv, în cont datorită funcţiei sale de sistematizare şi a formei sale speciale, creşterile se separă de micşorări.

Pentru înregistrarea acestei operaţii economice se utilizează conturile: „Conturi curente la bănci" şi „Furnizori". Înregistrarea micşorării de activ de 12.000 lei se face în creditul contului de activ „Conturi curente la bănci" adică în partea opusă celei în care s-au înregistrat existentul iniţial şi creşteri (debit) iar înregistrarea micşorării de pasiv, tot în valoare de 12.000 lei se face în debitul contului „Furnizori" adică în partea opusă celei în care s-au înregistrat existentul iniţial şi creşterile (credit). Înregistrarea operaţiei în conturi este redată în figura precedentă.

III. Din exemplul prezentat rezultă *a treia regulă de funcţionare a conturilor*:

- *conturile de activ* se creditează cu toate operaţiile de scădere, micşorare, diminuare, ieşire ale elementelor de activ;
- *conturile de pasiv* se debitează cu toate operaţiile de scădere, micşorare, diminuare, ieşire ale elementelor de pasiv.

După înregistrarea în conturi a existenţelor iniţiale din bilanţ şi a operaţiilor economice prezentate putem stabili soldul final ca diferenţă între totalul sumelor debitoare şi creditoare sau după relaţia:

- Existenţe iniţiale (solduri iniţiale) + Intrări (creşteri) - Ieşiri(micşorări) = Existenţe finale (solduri finale)

Acest sold va fi debitor pentru conturile de activ „Materii prime" şi „Conturi curente la bănci" şi creditor pentru contul de pasiv „Furnizori". În practică totalurile debitoare şi creditoare pot fi şi egale, ceea ce înseamnă că acele conturi nu prezintă sold final.

IV. Din cele menţionate rezultă *a patra regulă de funcţionare a conturilor*:

- *conturile de activ* pot avea numai sold final debitor sau nu prezintă sold(soldate sau balansate);
- *conturile de pasiv* pot avea numai sold final creditor sau nu prezintă sold (soldate sau balansate).

Soldurile finale debitoare ale conturilor de activ se trec în activul bilanţului devenind existenţe de activ şi soldurile finale creditoare ale conturilor de pasiv se vor trece în pasivul bilanţului, devenind existenţe de pasiv.

Scanned with OKEN Scanner

Conturile de activ au reguli de funcţionare inverse faţă de conturile de pasiv datorită faptului că după conţinutul lor economic expresia lor reflectă laturi opuse ale aceleaşi realităţi.

Conturile de cheltuieli şi de venituri se asimilează în funcţionare cu conturile de activ şi de pasiv cu deosebirea că ele nu prezintă sold la sfârşitul perioadei de gestiune deoarece se închid. În cursul perioadei de gestiune(luna) soldul debitor al conturilor de cheltuieli reprezintă suma cheltuielilor colectate iar soldul creditor al conturilor de venituri reprezintă suma veniturilor realizate. De regulă soldurile acestor conturi în cursul perioadei sunt egale cu rulajele care se încorporează în rezultatul exerciţiului la sfârşitul fiecărei luni influenţând nivelul capitalurilor proprii din bilanţ.

Sintetizând cele patru reguli de funcţionare a conturilor în două reguli generale una pentru conturile de activ şi alta pentru conturile de pasiv rezultă:

- *conturile de activ* încep să funcţioneze prin a se debita şi se debitează cu existentul şi creşterile elementelor de activ, creditându-se cu micşorările elementelor de activ iar la sfârşitul perioadei de gestiune au întotdeauna sold final debitor, sau sunt soldate(balansate).

- *conturile de pasiv* încep să funcţioneze prin a se credita şi se creditează cu existenţele şi creşterile elementelor de pasiv debitându-se cu micşorările elementelor de pasiv iar la sfârşitul perioadei de gestiune au întotdeauna sold final creditor sau sunt soldate(balansate).

Schematic aceste reguli generale de funcţionare a conturilor se prezintă astfel:

DEBIT	CONTURI DE ACTIV	CREDIT
1. încep să funcţioneze prin a se debita cu existenţele de activ. 2. Se mai debitează cu creşterile de activ.		3. Se creditează cu micşorările de activ
4. Au sold final debitor.		

DEBIT	CONTURI DE PASIV	CREDIT
3. Se debitează cu micşorările de pasiv		1. încep să funcţioneze prin a se credita cu existenţele de activ. 2. Se mai creditează cu creşterile de pasiv.
		4. Au sold final creditor.

După modul în care aplică regulile de funcţionare conturile se împart în două *categorii*:

- *Conturi monofuncţionale* sau unifuncţionale de activ şi de pasiv.

Sunt acele conturi care funcţionează numai după regula conturilor de activ, respectiv regula conturilor de pasiv şi prezintă întotdeauna la sfârşitul perioadei de gestiune un singur fel de sold: debitor respectiv creditor.

- *Conturi bifuncţionale.*

Sunt acele conturi care operează, după caz, fie cu regulile conturilor de activ, fie cu regulile conturilor de pasiv, astfel că pot prezenta la sfârşitul perioadei de gestiune fie sold debitor, fie sold creditor.

Scanned with OKEN Scanner

Cu toate acestea ele nu formează o a treia grupă de conturi, ci, în funcție de soldul pe care îl prezintă la finele perioadei, se încadrează fie în categoria conturilor de activ, dacă au sold final debitor, fie în a celor de pasiv dacă au sold final creditor. În analiza contabilă a acestor conturi sunt aplicate în funcție de conținutul lor economic fie regulile conturilor de activ fie celor de pasiv.

Din cele prezentate rezultă că bilanțul și contul sunt procedee și instrumente de lucru specifice metodei contabilității. Din compararea lor se desprind următoarele asemănări și deosebiri:

	BILANȚ	CONT
1.	*Posturile* bilanțiere reflectă existențele de utilități și resurse de finanțare la un moment dat.	*Soldurile finale* ale conturilor reflectă existențele de utilități și resurse de finanțare la un moment dat.
2.	Are două părți distincte: *Activ și Pasiv*	Cele două părți distincte sunt: Debitul și Creditul.
3.	*Activul* reprezintă totalitatea mijloacelor (utilităților) economice și drepturilor pe care le are întreprinderea la un moment dat preluate din soldurile finale debitoare ale conturilor de activ.	*Debitul* reflectă existentul și creșterile unui singur element de activ în cazul conturilor de activ și micșorărilor unui singur element de pasiv în cazul conturilor de pasiv.
4.	*Pasivul* reprezintă totalitatea resurselor de finanțare ale mijloacelor economice la un moment dat preluate din soldurile finale creditoare ale conturilor de pasiv, fiind considerat *imaginea în oglindă a activului.*	*Creditul* reflectă existentul și creșterile unui singur element de pasiv în cazul conturilor de pasiv și micșorările unui singur element de activ în cazul conturilor de activ.
5.	Constituie baza de stabilire a *regulilor de funcționare a conturilor.*	*Soldurile finale* ale conturilor sunt generalizate în bilanț.
6.	*Bilanțul* oglindește situația tuturor utilităților și resurselor de finanțare la un moment dat.	*Contul* reflectă existentul la începutul perioadei, rulajele și situația la un moment dat a unui singur element patrimonial.
7.	*Bilanțul* este în permanență echilibrat, adică A=D + Cp, unde P=D + Cp D = datorii Cp = capitaluri proprii	*Contul* este neechilibrat întrucât funcționează atâta timp cât are sold.

Scanned with OKEN Scanner

3.5. Dubla înregistrare şi corespondenţa conturilor

Dubla înregistrare: noţiune şi conţinut

Înregistrarea curentă a operaţiilor economice în conturi necesită cunoaşterea nu numai a regulilor de funcţionare a conturilor, ci şi a unor aspecte determinate de trăsăturile specifice ale metodei contabilităţii respectiv: *dubla înregistrare şi corespondenţa conturilor*.

În capitolul precedent, referitor la bilanţ s-a demonstrat că toate modificările determinate în structura utilităţilor şi a resurselor de finanţare ca urmare a operaţiilor economice a avut ca efect schimbarea concomitentă şi cu aceiaşi sumă a cel puţin două posturi din bilanţ fie din aceiaşi parte a bilanţului, fie din ambele părţi ale acestuia menţinându-se egalitatea bilanţieră. Cum posturilor din bilanţ le corespund în contabilitatea curentă conturile aceasta înseamnă că reflectarea operaţiilor respective în contabilitatea curentă se va face cu ajutorul a cel puţin două conturi, fie ambele de activ, fie unul de activ şi celălalt de pasiv. Cum orice operaţie economică produce o dublă modificare în bilanţ se va reflecta şi în contabilitatea curentă printr-o dublă înregistrare în conturi concomitent şi cu aceeaşi sumă. Acest procedeu de înregistrare poartă denumirea de *înregistrare dublă*.

Dubla înregistrare constă în înregistrarea concomitentă şi cu aceeaşi sumă a unei operaţii economice în două conturi şi anume în debitul unui cont şi în creditul celuilalt cont.

Într-o altă accepţiune *dubla înregistrare* constă în înregistrarea simultană şi cu aceeaşi sumă cu ajutorul conturilor(cel puţin două) a creşterilor şi micşorărilor ce se produc în componenţa şi structura patrimoniului şi a rezultatelor ca urmare a operaţiilor economice asigurând efectuarea a două serii de calcul sincrone şi paralele, ce determină modificări ale poziţiei şi performanţelor financiare ale întreprinderii.

Principiul dublei înregistrări poate fi explicat pe baza a două *teorii*: cea bazată pe *fluxuri* şi cea bazată pe *patrimoniu*, explicaţii care au ca premisă două concepţii ale rolului contabilităţii:

- *instrument de elaborare a deciziilor*
- *instrument de control*[26].

Teoria bazată pe fluxuri urmăreşte evidenţierea fluxurilor economice din relaţiile de schimb care generează întotdeauna două fluxuri de sens contrar dar de aceeaşi valoare, unul care indică destinaţia (utilitatea) şi altul care indică originea (resursa).

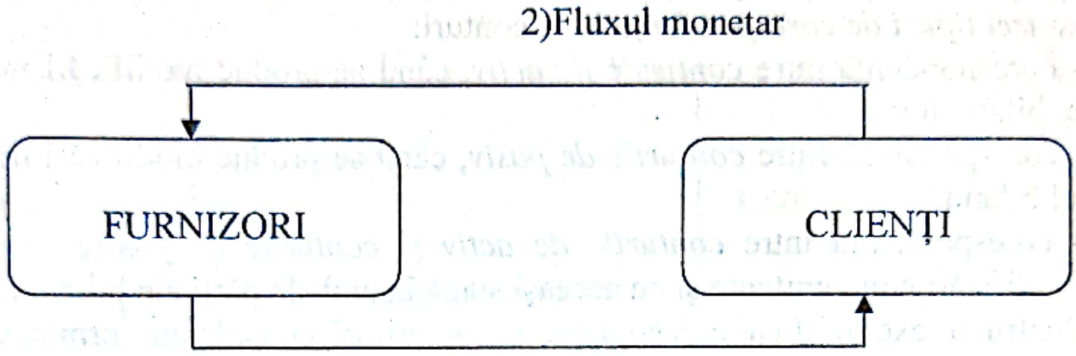
Principiul dublei înregistrări explicat prin intermediul *fluxului în relaţia de schimb* între întreprindere şi mediul exterior (clienţi, furnizori, bănci, etc.) este

---

[26] B. Colasse – Contabilitatea generală, Ed. Moldova, Iaşi, 1995, pag. 47 - 50

Scanned with OKEN Scanner

simplu de prezentat, dar în cazul operaţiunilor interne acest lucru devine dificil de realizat. Analiza pe baza fluxurilor se poate traduce ca o teoremă: orice utilizare este finanţată printr-o resursă şi orice resursă finanţează o utilizare. Explicaţia *teorie fluxurilor* apare cel mai evident în cazul relaţiilor dintre furnizori şi clienţi, care schematic se prezintă astfel:



Teoria bazată pe patrimoniu are la bază explicaţia conform căreia orice mişcare care afectează un element patrimonial este însoţită de o mişcare inversă şi de aceeaşi valoare a altui element patrimonial dacă se situează în aceeaşi parte a bilanţului şi în acelaşi sens dacă se situează în părţi opuse (A şi P).

Prin înregistrarea operaţiilor economice folosind dubla înregistrare se asigură egalitatea permanentă dintre utilităţi şi resurse.

Ca principiu de bază a metodei contabilităţii principiul dublei înregistrări a consacrat noţiunea de „*contabilitate în partidă dublă*".

Corespondenţa conturilor

La înregistrarea unei *operaţii economice* în contabilitate, alegerea conturilor cu ajutorul cărora se va oglindi operaţia respectivă, nu se face la întâmplare, fiind condiţionată de conţinutul operaţiei economice şi de natura modificărilor pe care le produce.

Natura operaţiei economice (conţinutul economic) determină o interdependenţă şi în acelaşi timp o legătură de reciprocitate între conturile cu ajutorul cărora se va înregistra operaţia respectivă.

Legătura reciprocă dintre debitul unui cont şi creditul altui cont stabilită cu ocazia înregistrării operaţiilor economice în contabilitatea curentă pe baza dublei înregistrări poartă denumirea de *corespondenţa conturilor*, iar conturile între care se stabilesc legături de intercondiţionare şi reciprocitate se numesc *conturi corespondente*.

Scanned with OKEN Scanner

Stabilirea corectă a conturilor corespondente pentru operaţiile economice care fac obiectul înregistrărilor în contabilitatea curentă prezintă o deosebită importanţă, întrucât din corespondenţa lor se poate deduce conţinutul economic al operaţiei, fără a mai apela la documentele justificative şi totodată se asigură întocmirea unor situaţii financiare reale care să ofere o imagine fidelă a patrimoniului şi a rezultatelor perioadei.

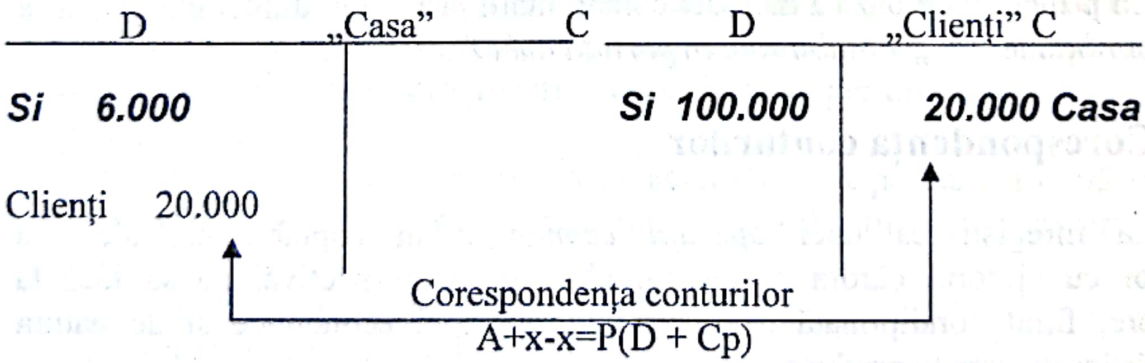
În funcţie de *natura operaţiei economice* şi de modificările ce le produce, distingem *trei tipuri de corespondenţe* între conturi:

- corespondenţă între *conturile de activ*, când se produc modificări numai în activul bilanţului;
- corespondenţă între *conturile de pasiv*, când se produc modificări numai în pasivul bilanţului;
- corespondenţă între *conturile de activ şi conturile de pasiv*, când se produc modificări concomitente şi cu aceeaşi sumă în ambele părţi ale bilanţului.

Pentru a exemplifica corespondenţa conturilor, considerăm următoarele *operaţii economice*.

1). Se încasează în numerar (în casierie) un client cu suma de 20.000 lei.

- Operaţia determină o creştere a elementului (postului de activ „Casa") reprezentând creşterea numerarului din casieria întreprinderii, care se înregistrează conform regulilor de funcţionare a conturilor în debitul contului „Casa" şi o micşorare a elementului de activ „Clienţi" care exprimă drepturile faţă de clienţi şi se va înregistra potrivit regulilor de funcţionare a conturilor, în creditul contului cu aceeaşi denumire. Schematic operaţiunea se prezintă astfel:



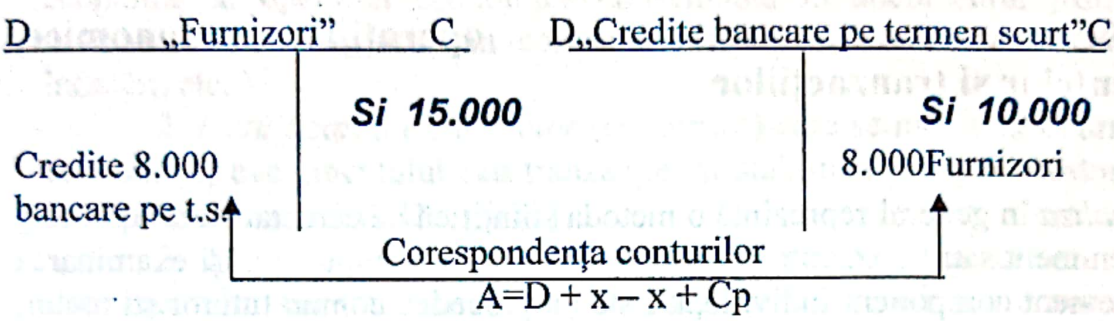
La înregistrarea acestei operaţii s-a stabilit corespondenţa între *debitul contului „Casa"* şi *creditul contului „Clienţi"*. Suma de 20.000 lei a fost înregistrată de doua ori, realizându-se o *dublă înregistrare.*

2). *Operaţie economică care modifică numai pasivul bilanţului*

Se achită conform ordinului de plată un furnizor în suma de 8.000 lei, dintr-un credit pe termen scurt acordat de bancă.

Scanned with OKEN Scanner

Operaţia determină o micşorare a elementului de pasiv „Furnizori", reprezentând scăderea unei părţii din datoria întreprinderii faţă de aceştia, care se înregistrează conform regulilor de funcţionare a conturilor, în debitul contului „Furnizori" şi concomitent şi cu aceeaşi sumă, o creştere a elementului de pasiv „Credite bancare pe termen scurt", reprezentând creşterea datoriilor întreprinderii faţă de bancă, ce se va înregistra potrivit regulilor de funcţionare a conturilor în creditul contului cu aceeaşi denumire. Schematic operaţiunea se prezintă astfel:

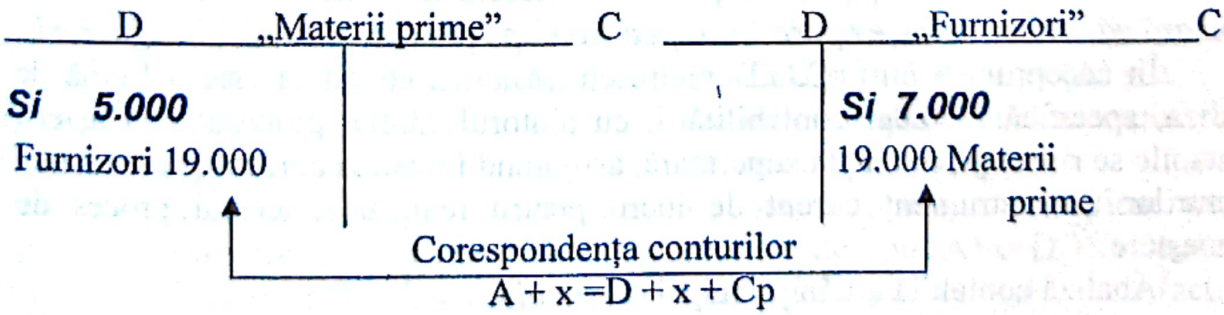


Corespondenţa s-a realizat *între debitul contului „Furnizori" şi creditul contului „Credite bancare pe termen scurt"*, existând şi în acest caz o *dublă înregistrare.*

3) *Operaţia economică care modifică ambele părţi ale bilanţului*

Se recepţionează materii prime de la furnizori în valoare de 19.000 lei, conform facturii fiscale şi a notei de intrare-recepţie.

Operaţia de achiziţie (cumpărare) determină o creştere a elementului de activ „Materii prime", reprezentând majorarea stocului de bunuri de natura materiilor prime, care se vor reflecta în debitul contului respectiv, şi concomitent şi cu aceeaşi sumă, o creştere a elementului de pasiv „Furnizori", reprezentând sporirea datoriilor întreprinderii faţă de aceştia care se va înregistra conform regulilor de funcţionare a conturilor, în creditul contului corespondent cu aceeaşi denumire. Schematic se prezintă astfel:



Şi în această situaţie s-a produs o *dublă înregistrare*, întrucât s-a stabilit o corespondenţă *între debitul contului „Materii prime" şi creditul contului „Furnizori"*, suma de 19.000 lei fiind înregistrată de două ori.

Scanned with OKEN Scanner

Acelaşi efect asupra conturilor au şi celelalte operaţiuni economice care se încadrează în cele nouă ecuaţii bilanţiere cunoscute de la capitolul precedent.

Putem *concluziona* afirmând că, orice operaţie economică se reflectă în contabilitatea curentă, concomitent şi cu aceeaşi sumă în cel puţin două conturi corespondente şi anume în debitul unui cont şi în creditul altui cont, oglindindu-se întotdeauna pe baza dublei înregistrări.

3.6. Analiza contabilă a operaţiilor economice, evenimentelor şi tranzacţiilor

Analiza în general reprezintă o metoda ştiinţifică de cercetare a unui întreg, a unui eveniment sau tranzacţie, care se bazează pe descompunerea şi examinarea fiecărui element component individual. Este un procedeu comun tuturor ştiinţelor, inclusiv a celor economice, fiind folosită pentru cunoaşterea detaliată a fenomenelor şi proceselor economice.

Contabilitatea, ca disciplină ştiinţifică de sine stătătoare, utilizează analiza ca procedeu de cercetare amănunţită a evenimentelor şi tranzacţiilor economice pe baza unor principii, reguli, proceduri şi tratamente specifice.

Pentru a înregistra corect o operaţie economică în contabilitate, este necesar să se stabilească conturile cu care se operează în funcţie de conţinutul economic al operaţiei respective, a poziţiei lor în cadrul corespondenţei, adică contul care se va debita şi contul care se va credita. Aceasta se realizează prin analiza contabilă a fiecărei operaţii economice supusă înregistrării, care asigură înregistrarea acestora numai cu ajutorul acelor conturi care corespund conţinutului lor economic şi funcţiei contabile.

Analiza contabilă reprezintă procedeul comun al metodei contabilităţii ce constă în cercetarea pe baza de documente, a fiecărei operaţii economice, eveniment şi tranzacţie prin descompunerea în elemente componente, în scopul stabilirii conturilor corespondente şi a părţii acestora (debit sau credit) în care urmează să se înregistreze operaţia respectivă după principiul dublei înregistrări.

În accepţiunea prof. C.G.Demetrescu „Analiza contabilă este o formă de analiza, specifică metodei contabilităţii, cu ajutorul căreia, procesul cunoaşterii contabile se ridică pe o treaptă superioară, asigurând folosirea corectă şi eficientă a conturilor ca instrument curent de lucru pentru realizarea acestui proces de cunoaştere"[27].

Analiza contabilă are în principal doua *obiective*[28]:

---

[27] C.G. Demetrescu şi colab. – Contabilitatea, ştiinţă fundamentală şi aplicativă, Ed. Scrisul românesc, 1979, pag. 157

[28] M. Teaciuc, I.Pereş, M. Herbei – Bazele contabilităţii, Tipografia Universităţii Timişoara, 1980, pag. 147

Scanned with OKEN Scanner

- *stabilirea conturilor* care se vor folosi la înregistrarea operației economice ;

- *stabilirea calității conturilor* în cadrul corespondenței lor, calitatea de cont debitor sau de cont creditor.

Analiza contabilă a fiecărei operații economice, presupune parcurgerea unor *etape* într-o succesiune logică şi anume:

1. *Stabilirea naturii* evenimentului sau tranzacției, respectiv a conținutului economic al operației economice consemnate în documentul justificativ care urmează a se înregistra în contabilitate (achiziții, consumuri, vânzări, plăți, încasări, etc.).

2. *Identificarea elementelor* (conturilor) care se modifică în urma operației economice, evenimentului sau tranzacției şi stabilirea poziției acestora în/față de bilanț (Imobilizări (A), Datorii (P).

3. *Stabilirea sensului modificărilor* elementelor ca urmare a operației, evenimentului sau tranzacției, creşteri, mişcorări (+ , -) şi a ecuației bilanțiere. (Ex: A + x = (D + x) + Cp ; A = (D + x) + (Cp - x); etc.)

4. *Aplicarea regulilor de funcționare* a conturilor în vederea stabilirii contului care se debitează şi care se creditează;

5. *Redactarea formulei contabile.*

Pentru a exemplifica modul cum se efectuează analiza contabilă a unei operații economice, presupunem următorul exemplu.

Ex: Se aprovizionează materii prime de la furnizori în valoare de 19.000 lei conform facturii fiscale şi a notei de intrare-recepție (întreprinderea nu este plătitoare de TVA).

Analiza contabilă:

Etape:	Explicații:
1. Natura operației (NO), respectiv conținutul operației (CO)	- Achiziție,(cumpărare, intrare) materii prime de la furnizori ;
2. Identificarea elementelor (conturilor) care se modifică şi stabilirea poziției în bilanț / față de bilanț (IEB)	- Operația provoacă modificări a stocurilor, respectiv a elementului „Materii prime" de activ (A) şi a datoriilor, respectiv a elementului „Furnizori" de pasiv (P);
3. Stabilirea sensului modificării (+, -) şi a ecuației bilanțiere (EB±)	- Este o operație modificatoare de creştere de tipul A+x=D +x+Cp (cresc materiile prime „+" (activele circulante) cât şi Furnizorii „+" (datoriile) cu aceeaşi sumă;
4. Aplicarea regulilor de funcționare (ARF)	- Contul de activ „Materii prime" se debitează cu creşterea de activ, iar contul de pasiv „Furnizori" se creditează cu creşterea de pasiv.

Scanned with OKEN Scanner

5. Redactarea formulei contabile (FC)	- Pe baza aplicării regulilor de funcţionare a conturilor, rezultă formula contabilă:	

19.000	Materii prime=Furnizori A+x D + x	19.000

3.7. Formula contabilă şi articolul contabil

Formula contabilă reprezintă modalitatea de reflectare grafică a unei operaţii economice, eveniment sau tranzacţie în conturi corespondente, pe baza principiului dublei înregistrări, sub forma de egalitate valorică. Analiza contabilă, dubla înregistrare a operaţiilor economice şi corespondenţa conturilor se concretizează prin formula contabilă.

Pentru a ajunge la formula contabilă este necesar ca *analiza contabilă* să fie efectuată corect, respectând atât principiile de bază ale contabilităţii, cât şi *regulile de funcţionare a conturilor.*

Formula contabilă, trebuie să cuprindă următoarele *elemente*:
- denumirea contului corespondent debitor (eventual simbolul);
- denumirea contului corespondent creditor (eventual simbolul);
- semnul „=”(egal) între conturile corespondente ;
- suma (valoarea) operaţiei supusă înregistrării.

Semnul egalităţii (=) exprimă legătura dintre conturile corespondente, care intervin în formula contabilă reflectând interdependenţă şi echilibrul valoric al acestora.

În cadrul formulei contabile, *contul care se debitează se înscrie în partea stângă*, a semnului egalităţii ca urmare a faptului că debitul apare în partea stânga a unui cont, iar *contul care se creditează se înscrie în partea dreapta* a semnului egalităţii, întrucât creditul reprezintă partea dreaptă a contului.

Formula contabilă poate fi scrisă în mai multe *variante,* în funcţie de normele în vigoare ale fiecărei ţări, respectiv :

„Materii prime” = „Furnizori” / 19.000

sau

19.000 / „Materii prime” = „Furnizori” / 19.000

sau

		D	C
„Materii prime”	= „Furnizori” /	19.000	19.000

sau

Debit :	„Materii prime “	19.000
Credit :	„Furnizori “	19.000

Dacă la elementele formulei contabile se adăugă data şi explicaţia descriptivă a operaţiei economice, obţinem *articolul contabil.* De exemplu, pentru formula contabilă prezentată, articolul contabil va fi :

Scanned with OKEN Scanner

Explicație:
Achiziție materii prime
Data: 24 Ianuarie 2006
Formula contabilă:
„Materii prime" = „Furnizori" / 19.000

În practica contabilă, articolul contabil se regăseşte sub forma documentului denumit *Notă de contabilitate.*

Înregistrarea operațiilor economice consemnate în documente, în ordinea producerii lor, în funcție de data la care au avut loc, sub forma de articole contabile, poartă denumirea de *înregistrare în ordine cronologică.*

Se realizează, cu ajutorul documentului contabil denumit *Registru jurnal.* Înscrierea pe documentele primare a conturilor corespondente, sub formă de formulă contabilă, în care urmează să se înregistreze operația economică respectivă în contabilitatea curentă, poartă denumirea de *contare.*

După înregistrarea operațiilor economice în *ordine cronologică* pe baza registrului jurnal, acestea se grupează pe conturi distincte după conținutul lor economic şi se înregistrează în ordine *sistematică* cu ajutorul documentului contabil denumit *Registrul Cartea mare*, care se prezintă sub formă de fişe deschise distinct pentru fiecare cont al contabilității curente (Fişe de cont pentru operațiuni diverse).

Formulele contabile se pot *clasifica* după două *criterii*:

I. După *numărul conturilor* corespondente care alcătuiesc formula contabilă, acestea pot fi: simple şi compuse.

- *Formula contabilă simplă* cuprinde un singur cont care se debitează (debitor) şi un singur cont care se creditează (creditor). Ea este specifică operațiilor economice care afectează numai două elemente (posturi) din bilanţ, fie ambele din activ, fie ambele din pasiv, fie unul din activ şi celalalt din pasiv.

Un exemplu de formulă contabilă simplă este cea prezentată mai sus (achiziționarea de materii prime), care cuprinde un singur cont corespondent debitor („Materii prime") şi un singur cont corespondent creditor („Furnizori").

Materii prime	=	Furnizori	19.000

- *Formula contabilă compusă* cuprinde un singur cont care se debitează (debitor) şi două sau mai multe care se creditează (creditoare) sau invers, un singur cont care se creditează (creditor) şi două sau mai multe care se debitează (debitoare). Ea este specifică operațiilor economice care afectează concomitent mai mult de două elemente patrimoniale din bilanţ, fie numai de activ, fie numai de pasiv, fie atât de activ, cât şi de pasiv.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru exemplificarea formulei contabile cu un singur cont debitor şi după conturi creditoare prezentăm următoarea operaţie economică:

Exemplu: Întreprinderea „A" *vinde produse finite clienţilor* pe bază de factură în valoare de 10.000 lei (preţ de vânzare fără TVA). Întreprinderea „A" este plătitoare de TVA, cota fiind de 19%.

„Clienţi "	= %	(Următoarele conturi)	11.900
		„Venituri din vânzarea prod"	10.000
		„TVA colectată"	1.900

Pentru exemplificarea formulei contabile compusă cu un singur cont creditor şi două debitoare, se presupune următoarea operaţie economică:

Exemplu: Întreprinderea B (plătitoare de TVA) *recepţionează materii prime* de la furnizori, conform facturii fiscale şi a notei de intrare-recepţie. Preţul de achiziţie fiind de 20.000 lei, TVA 19% (3.800 lei).

% (Următoarele conturi)	=	„Furnizori"	23.800
„Materii prime"			20.000
„TVA deductibilă"			3.800

II. După scopul pentru care se întocmesc, formulele contabile pot fi: formule contabile *curente* şi formule contabile de *stornare* (corectare). Ambele pot fi, după modul de înscriere a sumelor în conturile corespondente, în negru şi în roşu.

- *Formulele contabile de înregistrare curentă* se întocmesc pe baza de documente justificative pentru înregistrarea operaţiilor economice obişnuite, care au loc în mod firesc, operativ fiind cele mai frecvente şi constituind baza înregistrărilor în contabilitate. Sumele corespunzătoare acestor formule, sunt înscrise de regula în negru, motiv pentru care se mai numesc *formule contabile de înregistrare în negru.* Aceste sume se adună între ele, atât în debitul, cât şi în creditul contului. La unele formule contabile de înregistrare curentă, sumele se înscriu în roşu sau în negru în chenar, având semnificaţia unor sume cu semnul (-) care se scad din sumele înscrise în negru din debitul şi creditul contului. Ele se mai numesc *formule contabile de înregistrare în roşu.* Aceste formule contabile servesc pentru înregistrarea unor operaţii curente cu *caracter special*, care au ca scop *rectificarea* prin scădere a valorii unor bunuri economice înregistrate anterior la preţuri sau costuri mai mari decât cele efective, în scopul aducerii lor la nivelul preţului sau costului efectiv, motiv pentru care se mai numesc şi *formule contabile de rectificare.* De exemplu, formulele de stabilire şi repartizare a diferenţelor dintre costul antecalculat şi cel de achiziţionare sau

Scanned with OKEN Scanner

producţie al materiilor prime şi materialelor, al produselor finite, semifabricatelor, etc.

- *Formulele contabile de stornare* se folosesc pentru corectarea sau anularea unei operaţii economice înregistrata anterior. În funcţie de modul de efectuare, stornarea poate fi: în negru (sau prin rulaj) şi în roşu.

Stornarea în negru constă în anularea unei formule contabile efectuate anterior greşit prin *inversarea formulei* (schimbarea poziţiei conturilor în cadrul formulei), înscriind suma tot în negru, după care se întocmeşte formula contabila corectă.

Exemplu:

Întreprinderea „C" recepţionează *materii prime* de la furnizori în valoare de 15.000 lei.

a) Formula contabilă întocmită *eronat:*

„Mărfuri"	=	„Furnizori"	15.000

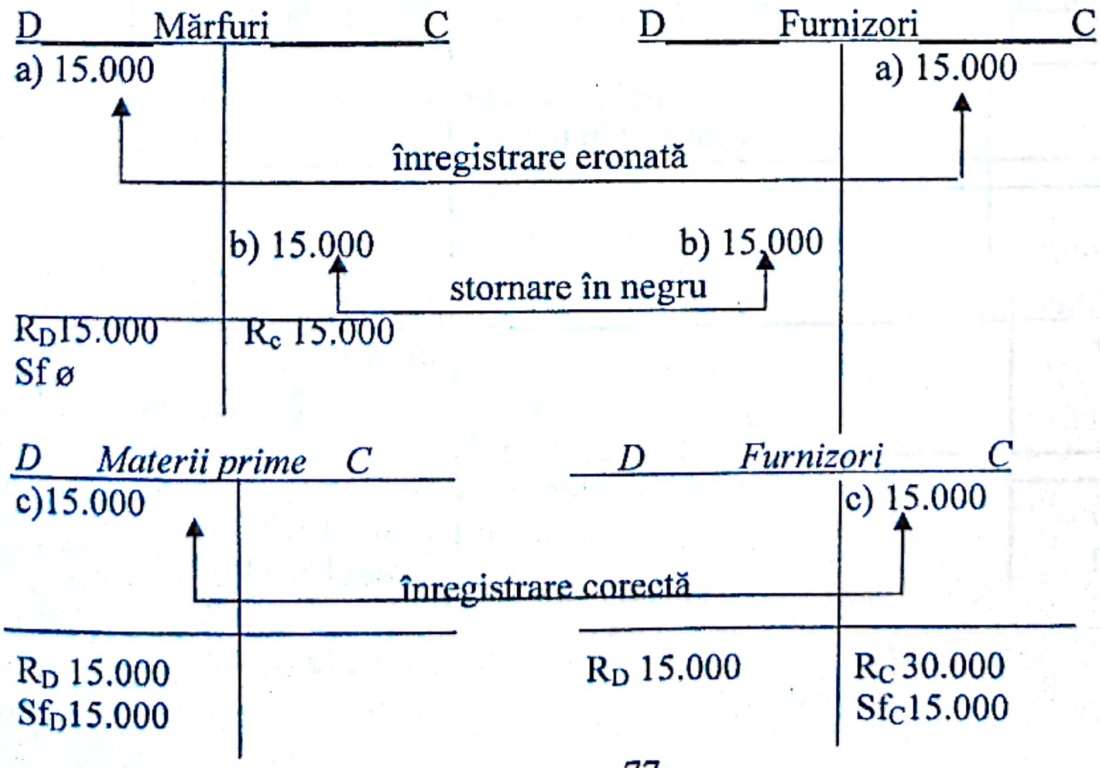
b) Formula contabilă de *stornare în negru* (prin rulaj) se realizează prin inversare (pentru anulare):

„Furnizori"	=	„Mărfuri"	15.000

c) Formulă contabilă *corectă*, stabilită printr-o analiză atentă:

„Materii prime"	=	„Furnizori"	15.000

În forma sistematică această înregistrare se prezintă în felul următor:



Scanned with OKEN Scanner

Această modalitate de corectare prezintă *dezavantajul* că stabileşte corespondenţe nereale între conturi iar rulajele conturilor sunt denaturate fiind mărite în mod artificial.

Stornarea în roşu constă în anularea unei formule contabile efectuată anterior greşit, prin repetarea ei, dar *cu suma înscrisă în roşu sau cu negru în chenar sau semnul „-„* şi apoi întocmirea formulei contabile corecte.

- Reluând exemplu prezentat mai sus, astfel:

a) Formulă contabilă întocmită eronat:

„Mărfuri"	=	„Furnizori"	15.000

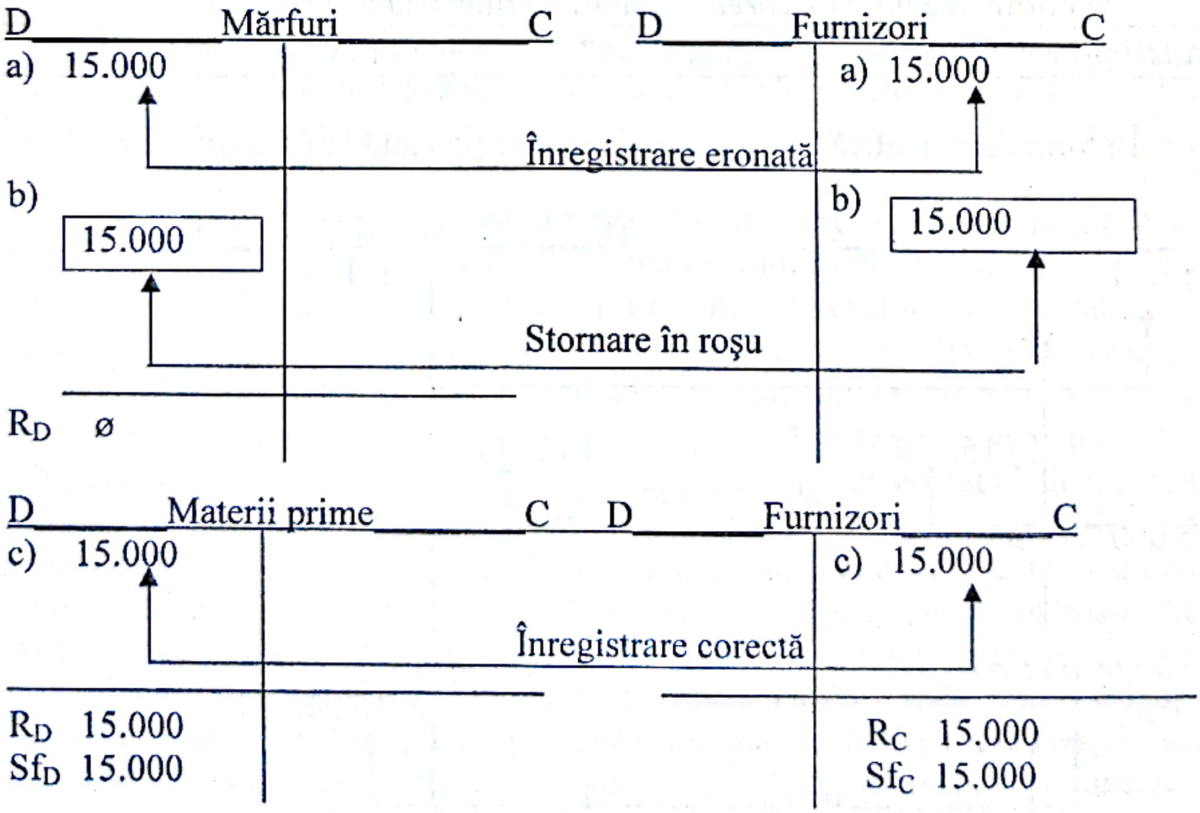
b) Formulă contabilă de stornare în roşu (în chenar)

„Mărfuri"	=	„Furnizori"	15.000

c) Formulă contabilă corectă

„Materii prime"	=	„Furnizori"	15.000

Sistematic în conturi se prezintă astfel:



Scanned with OKEN Scanner

Stornarea poate fi folosită şi pentru virări de sume de la un cont analitic la altul.

3.8. Clasificarea conturilor

Clasificarea conturilor *reprezintă operaţiunea de repartizare sistematică a conturilor în funcţie de caracteristicile comune şi specifice ale acestora, prin încadrarea lor în categorii, clase, grupe, subgrupe şi conturi sintetice de gradul I şi II,, după anumite criterii, cu scopul de a realiza o ordine în mulţimea conturilor folosite de contabilitatea curentă.*

Clasificarea conturilor prezintă o importanţă deosebită întrucât dă posibilitatea studierii sistematice şi generalizate a conturilor asigurând cunoaşterea legăturilor reciproce dintre ele şi permite asimilarea cu uşurinţă a conţinutului economic şi a funcţiei contabile a conturilor. De asemenea, *clasificarea conturilor ajută la înţelegerea structurii planului de conturi general* şi a planului de conturi pe ramuri de activitate din economie constituind un mijloc eficient de cunoaştere a obiectului de studiu al contabilităţii, pe care îl reflectă în toată complexitatea sa ca un tot unitar, cu ajutorul sistemului de conturi ce constituie însăşi materia supusă clasificării.

Clasificarea conturilor poate fi realizată după mai multe *criterii,* fiecare dintre ele caracterizând sistemul conturilor dintr-un anumit punct de vedere.

Principalele criterii după care se clasifică conturile sunt: *conţinutul economic, funcţia contabilă, sfera de cuprindere şi finalitatea informaţiilor pe care le furnizează.*

a) **Conţinutul economic** reprezintă cel mai important criteriu de clasificare a conturilor, având un caracter ştiinţific care rezultă din interdependenţa elementelor care alcătuiesc conţinutul economico-financiar al elementelor pe care le reprezintă.

După acest criteriu conturile se împart în:

- conturi de *bilanţ* reflectând:
  - utilităţi (mijloace economice);
  - resurse (surse economice);
- conturi de *rezultate* sau procese economice reflectând:
  - cheltuieli;
  - venituri;
- conturi *speciale* reflectând:
  - operaţiuni în afara bilanţului (extrabilanţiere);
  - închiderea şi redeschiderea conturilor bilanţiere;
- conturi de *gestiune* reflectând:
  - decontări interne;
  - calculaţii;
  - costul producţiei.

Scanned with OKEN Scanner

Conţinutul economic care se reflectă cu ajutorul conturilor, se diferenţiază în raport cu modul de rotaţie a elementelor patrimoniale de activ, modul de finanţare şi exigibilitatea elementelor.

b) Funcţia contabilă este determinată de conţinutul economic al conturilor, fiind „considerat criteriul derivat sau secundar de clasificare."[29]

După acest criteriu conturile se împart în două categorii:

- conturi de *activ*;
- conturi de *pasiv*.

Aceasta este *cea mai generală clasificare*, care permite încadrarea tuturor conturilor în conturi de activ şi conturi de pasiv, şi decurge din încadrarea sau ataşarea lor la activul respectiv pasivul bilanţului.

Conturile de activ reflectă elementele patrimoniale de natura bunurilor, disponibilităţilor băneşti, creanţelor cheltuielilor şi se regăsesc în partea de utilităţi a bilanţului (activ).

Conturile de pasiv reflectă elementele patrimoniale de natura datoriilor, capitalurilor proprii, veniturilor, profiturilor şi se regăsesc în partea de resurse a bilanţului contabil (pasiv).

c) Sfera de cuprindere reflectă gradul de concentrare sau dezvoltare a structurilor ce formează conţinutul economic şi natura conturilor, determinând clasificarea în două categorii:

- sintetice
- analitice.

Conturile sintetice reflectă mijloacele economice, resursele de finanţare, procesele economice în expresie valorică, pe grupe sau categorii omogene sub aspectul conţinutului economic al acestora. Exemplu: contul „Mărfuri", contul „Furnizori", etc..

Conturile sintetice sunt conturile de baza ale contabilităţii, cu ajutorul cărora se reflectă elementele patrimoniale în individualitatea lor, grupate după caracteristicile generale şi care dau naştere contabilităţii sintetice. Întrucât conturile sintetice nu asigură întotdeauna informaţii suficiente pentru conducerea şi controlul activităţii unei întreprinderi, este necesară utilizarea conturilor analitice.

Conturile analitice reprezintă componente sau parţi ale elementelor patrimoniale reflectate prin conturile sintetice, exprimând elemente de detaliu ale acestora., după însuşirile lor specifice.

Exemplu: Contul sintetic "Mărfuri" poate fi dezvoltat în conturile analitice: "Zahar", "Faina", etc.. Contul sintetic "Furnizori" poate fi dezvoltat în conturi analitice: „Întreprinderea A", „Întreprinderea B", etc..

Conturile analitice în funcţie de etalonul de evidenţă folosit se împart în două grupe:

- conturi analitice valorice;

---

[29] Oprea Călin, Mihai Ristea - Bazele contabilităţii, E.D.P., Bucureşti, 2003 pag. 187

Scanned with OKEN Scanner

- conturi analitice cantitativ-valorice.

Spre deosebire de conturile sintetice care înregistrează elementele patrimoniale grupate după caracteristicile lor generale, conturile analitice înregistrează elementele respective individualizate după însuşirile specifice. Acestea permit detaliere, adâncirea dezvoltarea conturilor sintetice, fiind considerate conturi dezvoltătoare ale conturilor sintetice.

Numărul conturilor analitice pe care se poate dezvolta un cont sintetic este determinat de natura mijloacelor economice, a proceselor economice şi a resurselor de finanţare reflectate în contul sintetic respectiv şi de necesităţile de detaliere a cunoaşterii conţinutului economic al acestora, cu ajutorul informaţiilor contabile. Nu toate conturile sintetice se dezvoltă în conturi analitice, întrucât din acestea rezultă informaţii suficiente privind conţinutul şi mişcarea elementelor respective.

Utilizarea conturilor analitice prezintă o importanţă deosebită pentru activitatea întreprinderii, întrucât creează posibilitatea efectuării *controlului gestionar* prin urmărirea existentului şi mişcării fiecărui element patrimonial în parte, pe părţile componente, contribuind astfel la asigurarea integrităţii patrimoniului.

Conturile analitice, spre deosebire de conturile sintetice, în care elementele patrimoniale se înregistrează numai valoric, reflectă aceste elemente, *fie numai valoric* (conturile: „Furnizori"; „Clienţi" etc.), *fie cantitativ şi valoric* în funcţie de natura elementelor respective (conturile: „Materii prime", „Produse finite", „Mărfuri", etc.).

Contabilitatea ţinută cu ajutorul conturilor analitice, este denumită *contabilitate analitică.*

Regulile de funcţionare ale conturilor sintetice, se aplică şi la cele analitice, întrucât acestea sunt dezvoltătoare ale conturilor sintetice.

Contabilitatea sintetică se realizează concomitent cu cea analitică. Înregistrarea operaţiilor economice se face în acelaşi timp, atât în contul sintetic cât şi în conturile sale analitice, încât să se asigure o concordanţă perfectă între ele, în privinţa soldurilor şi a rulajelor.

Legăturile dintre conturile analitice şi contul sintetic de care aparţin se stabilesc cu ajutorul următoarelor *corelaţii valorice*:

- *Suma soldurilor iniţiale* ale conturilor analitice ale unui cont sintetic, trebuie să fie egală şi de acelaşi sens cu soldul iniţial al contului sintetic respectiv:

$$\sum_{i=1}^{n} s_{ia} = Si$$

- *Suma rulajelor debitoare,* respectiv creditoare ale conturilor analitice ale unui cont sintetic trebuie să fie egală cu rulajul debitor, respectiv creditor al contului sintetic, respectiv :

$$\sum_{i=1}^{n} r_{di} = R_D \quad ; \quad \sum_{i=1}^{n} r_{ci} = R_C$$

Scanned with OKEN Scanner

- *Suma soldurilor finale* ale conturilor analitice ale unui cont sintetic, trebuie să fie egală si de acelaşi sens cu soldul final al contului sintetic respectiv:

$$\sum_{i=1}^{n} s_n = Sf$$

d) Finalitatea şi utilizatorii informaţiilor contabile, reflectă aportul datelor din conturi la întocmirea situaţiilor financiare. După aceste criterii avem două categorii:

- *conturi de gestiune externă* care furnizează informaţiile de bilanţ;
- *conturile de gestiune internă* care furnizează informaţiile pentru întocmirea contului de rezultate, analiză a costurilor şi realizarea de previziuni.

În tabelul următor prezentăm *schema generală de clasificare* a conturilor după conţinutul economic, pentru formarea unei imagini de ansamblu asupra *sistemului de conturi*:

Schema generală de clasificare a conturilor

Categoria	Clasa	Grupa	Conturi sintetice	Funcţia contabilă
0	1	2	3	4
1.Conturi de bilanţ	1.1.Conturi de capitaluri	1.1.1.Conturi de capitaluri proprii	101"Capital" 104"Prime de capital" 105"Rezerve din reevaluare" 106"Rezerve" 117"Rezultatul reportat" 121 "Profit sau pierdere"	P P P P B B
		1.1.2.Conturi de Provizioane	151 "Provizioane "	P
		1.1.3.Conturi de datorii pe termen lung	161"Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni" 162"Credite bancare pe termen lung „ 168"Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate"	P P P
	1.2.Conturi de active imobilizate	1.2.1.Conturi de imobilizări necorporale	2o1"Cheltuieli de constituire" 203"Cheltuieli de dezvoltare" 205 "Concesiuni,brevete, licenţe, mărci comerciale derpturi şi active similare" 207 "Fond comercial"	A A A A
		1.2.2.Conturi de imobilizări corporale	211"Terenuri şi amenajări de terenuri" 212 "Construcţii" 213 "Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii"	A A A

Scanned with OKEN Scanner

		1.2.3.Conturi de imobilizări financiare	261"Acţiuni deţinute la entităţi afiliate „ 265"Alte titluri imobilizate" 267"Creanţe imobilizate"	A A A
	1.3.Conturi de stocuri		301 "Materii prime" 302 "Materii consumabile" 331 "Produse în curs de execuţie" 345 "Produse finite" 371 "Mărfuri"	A A A A A
	1.4.Conturi de terţi	1.4.1.Conturi de creanţe	411"Clienţi" 413"Efecte de primit de la clienţi" 445"Subvenţii" 456 "Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul" 461 "Debitori diverşi"	A A A A A
		1.4.2.Conturi de datorii pe termen scurt	401 "Furnizori" 403 "Efecte de plătit" 404 "Furnizori de imobilizări" 421 "Personal-salarii datorate" 431 "Asigurări sociale" 437 "Ajutor de şomaj" 441 "Impozit pe profit" 444 "Impozitul pe venituri de natura salariilor" 462 "Creditori diverşi"	P P P P P P B P P
	1.5.Conturi de trezorerie	1.5.1.Conturi de investiţii financiare pe termen scurt	501 "Acţiuni deţinute la entităţi afliliate" 505 "Obligaţiuni emise şi răscumpărate" 506 "Obligaţiuni"	A A A
		1.5.2.Conturi de disponibilităţi băneşti	511 "Valori de încasat" 512 "Conturi curente la bănci" 531 "Casa"	A B A
		1.5.3.Conturi de credite bancare pe termen scurt	518 "Dobânzi" 519 "Credite bancare pe termen scurt"	P P
	1.6.Conturi de regularizare		471 "Cheltuieli înregistrate în avans" 472 "Venituri înregistrate în avans"	A P
	1.7.Conturi rectificative	1.7.1.Conturi rectificative privind activele imobilizate	280 "Amortizări privind imobilizările necorporale" 281 "Amortizări privind imobilizările corporale" 296 "Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare"	P P P
		1.7.2.Conturi rectificative privind activele circulante	391 "Ajustări pentru deprecierea materiilor prime" 393 "Ajustări pentru deprecierea producţiei în curs de execuţie"	P P

Scanned with OKEN Scanner

			394 "Ajustări pentru deprecierea produselor" 397 "Ajustări pentru deprecierea mărfurilor" 491 "Ajustări pentru deprecierea creanţelor-clienţi" 496 "Ajustări pentru deprecierea creanţelor-debitori diverşi" 591 "Ajustări pentru pierderea de valoare a acţiunilor deţinute la entităţile afiliate"	P P P P P
2.Conturi de rezultate	2.1.Conturi de cheltuieli	2.1.1.Conturi de cheltuieli de exploatare	601 "Cheltuieli cu materii prime" 607 "Cheltuieli privind mărfurile" 611 "Cheltuieli cu întreţinerea şi reparaţiile" 641 "Cheltuieli cu salariile personalului" 658 "Alte cheltuieli de exploatare" 681 "Cheltuieli de exploatare privind amortizările si provizioanele pentru pentru pierderea de valoare"	A A A A A A
		2.1.2.Conturi de cheltuieli financiare	666 "Cheltuieli privind dobânzile" 667"Cheltuieli privind sconturile acordate" 686 "Cheltuieli financiare privind amortizările şi ajustările"	A A A
		2.1.3.Conturi de cheltuieli extraordinare	671"Cheltuieli privind calamităţile şi alte evenimente extraordinare"	A
	2.2.Conturi de venituri	2.2.1.Conturi de venituri din exploatare	701"Venituri din vânzarea produselor finite" 707"Venituri din vânzarea mărfurilor" 711"Venituri din producţia stocata" 722"Venituri din producţia de imobilizări corporale" 781"Venituri din provizioane şi ajustări pentru depreciere privind activitatea de exploatare"	P P P P P
		2.2.2.Conturi de venituri financiare	766"Venituri din dobânzi" 768"Venituri din sconturi obţinute"	P P
		2.2.3.Conturi de venituri extraordinare	771"Venituri din subvenţii pentru evenimente extraordinare şi altele similare	P
3.Conturi extrapatrimoniale	Conturi speciale	3.1. Conturi de ordine	8031"Mijloace fixe luate cu chirie" 8032"Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare" 8033"Valori materiale primite în păstrare sau custodie"	- - -

Scanned with OKEN Scanner

		3.2.Conturi de evidenţă	801"Angajamente acordate" 802"Angajamente primite" 8034"Debitori scoşi din activ urmăriţi în continuare" 8035"Debitori din amenzi si penalităţi pretinse"	- - - -
		3.3. Conturi bilanţ	891 „Bilanţ de deschidere" 892 „Bilanţ de închidere"	
4.Conturi de decontări interne şi calculaţie	Conturi de gestiune	4.1.Conturi de decontări interne	901"Decontări interne privind cheltuielile" 902"Decontări interne privind producţia obţinută" 903"Decontări interne privind diferenţele de preţ"	B B A
		4.2.Conturi de calculaţie	921"Cheltuielile activităţii de bază" 922"Cheltuielile activităţilor auxiliare" 923"Cheltuieli indirecte de producţie" 924"Cheltuieli generale de administraţie" 925"Cheltuieli de desfacere"	A A A A A
		4.3.Conturi privind costul producţie obţinute	931"Costul producţiei obţinute" 933"Costul producţiei în curs de execuţie"	A A

3.9. Planul de conturi general

Planul de conturi general este un tablou al tuturor conturilor folosite de către un sector de activitate al economiei naţionale, în cadrul căruia fiecare cont, de diverse grade de cuprindere a elementelor patrimoniale, este delimitat printr-o *denumire şi simbol cifric* fiind încadrat într-o *clasă şi grupă* în raport cu un anumit *sistem de clasificare*. De asemenea pentru fiecare cont sintetic, este definit *conţinutul economic, funcţia contabilă şi corespondenţele cu alte conturi.*

Pentru clasificarea conturilor şi ierarhizarea claselor şi grupelor în cadrul planului general, s-au conturat două *criterii*: cel *bilanţier* şi cel *funcţional sau procesual*[30]

Conform *sistemului bilanţier*, conturile sunt clasificate şi distribuite, în raport de structurile patrimoniale de activ şi pasiv, cheltuieli şi venituri, delimitate şi ierarhizate în documentele de sinteza (bilanţ, contul de profit şi pierdere, note explicative şi politici contabile, etc.

După sistemul funcţional sau procesual clasele, grupele şi conturile sunt elaborate şi ordonate în raport de *fluxul normal* al valorilor în cadrul fazelor

[30] O. Călin, M. Ristea – Bazele contabilităţii, Ed. Naţional, Bucureşti, pag. 256

Scanned with OKEN Scanner

circuitului economic (constituirea capitalului, aprovizionarea, exploatarea (producția), desfacerea, repartizarea rezultatelor).

Conceptul utilizat în organizarea contabilității, influențează asupra conținutului planului de conturi.

Astfel în cazul *conceptului* de organizare a contabilității într-un *singur circuit* sau integrat, fiecare clasă şi grupă, cuprinde toate conturile sintetice şi analitice de gradul cel mai detaliat.

Conform conceptului de organizare a contabilității în *două circuite* sau diferențiat planul de conturi cuprinde două categorii de conturi: conturi pentru circuitul general al patrimoniului luat în ansamblul său şi conturi destinate evidenței circuitului patrimonial intern, determinat de procesele transformatoare. Prima categorie cuprinde *conturile de bilanț şi de rezultate (*cheltuieli si venituri), iar cea de-a doua categorie, *conturile de gestiune.*

Planul de conturi general, are la bază, schema de clasificare a conturilor în funcție de *conținutul lor economic*, şi cuprinde următoarele *clase:*

Clasa 1	Conturi de capitaluri
Clasa 2	Conturi de imobilizări
Clasa 3	Conturi de stocuri şi producție în curs de execuție
Clasa 4	Conturi de terți
Clasa 5	Conturi de trezorerie
Clasa 6	Conturi de cheltuieli
Clasa 7	Conturi de venituri
Clasa 8	Conturi speciale
Clasa 9	Conturi de gestiune

Corespunzător celor trei sectoare de activitate ale economiei naționale: *sectorul economic, sectorul instituțiilor publice şi sectorul financiar-bancar,* planul de conturi general, se divide în trei cadre generale ale planurilor de conturi. Fiecare dintre aceste cadre generale, reunesc şi coordonează toate planurile de conturi ale ramurilor de activitate din sectoarele respective.

Pentru *unitățile fără scop patrimonial* (fundații, asociații, etc.), a fost elaborat un plan de conturi distinct, specific acestor entități.

Simbolizarea cifrică a conturilor s-a făcut după *metoda sistemului zecimal* de codificare, potrivit căruia, conturile folosite într-un sector de activitate al economiei naționale, se împart în maximum 10 clase, fiecare clasă poate cuprinde maximum 10 grupe de conturi, fiecare grupă poate cuprinde maximum 10 conturi sintetice de gradul I, fiecare cont sintetic de gradul I se poate desfăşura pe 10 conturi sintetice de gradul II sau subconturi, fiecare cont sintetic de gradul II se poate desfăşura pe 10 conturi de gradul III, etc., în funcție de nevoile de detaliere a informațiilor furnizate de conturi.

Clasele de conturi sunt codificate cu o singură cifră de la 1 la 9.

Grupele de conturi din cadrul fiecărei clase sunt codificate cu două cifre: prima reprezentând simbolul clasei.

Scanned with OKEN Scanner

Conturile sintetice de gradul I sunt codificate cu trei cifre, primele două cifre reprezentând simbolul grupei.

Conturile sintetice de gradul II, sunt codificate cu patru cifre, primele trei cifre reprezentând simbolul contului sintetic de gradul I.

Pentru exemplificare, prezentam clasa I „Conturi de capitaluri", cuprinde: grupa 10 „Capital si rezerve", contul sintetic de gradul I, 101 „Capital", contul sintetic de gradul II (subcontul) 1012 „Capital subscris vărsat" .

Pentru planul de conturi general au fost elaborate norme metodologice de utilizare a conturilor de către Ministerul Finanțelor Publice, în vederea asigurării înregistrării uniforme a fiecărui tip de operație economico-financiare, la toate unitățile economice şi pentru organizarea unitară a contabilității curente.

Având în vedere recomandările date de Uniunea Europeană, prin Directiva a IV-a, România a adoptat soluția planului de conturi general, *diferențiat pe două structuri:*

- *plan de conturi de bază*, utilizat de întreprinderile mari şi mijlocii
- *plan de conturi simplificat*, folosit pentru întreprinderile mici.

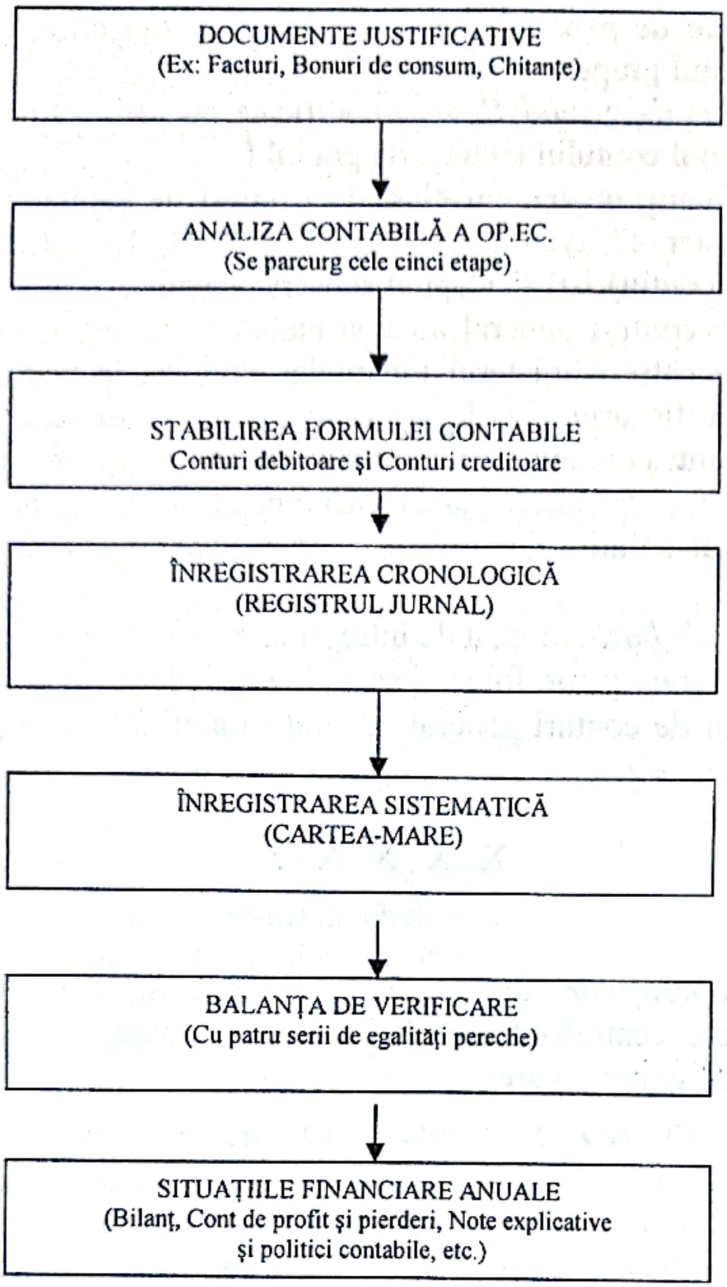
Modelul planului de conturi general adoptat în anul 2005, se prezintă [31] în *Anexa 1* de la sfârşitul lucrării.

X X X X X

Înregistrarea operațiilor economico-financiare în conturi, evidența cronologică, sistematică, centralizatoare de sinteză şi raportare financiară se realizează conform *schemei* următoare:

[31] Anexa 1 Planul de conturi general, conform OMP 1752/2005, M.Of. nr. 1080 bis/31.11.2005

Scanned with OKEN Scanner



Pentru *analiza structurală şi funcţională a conturilor*, vom prezenta în *capitolul următor* cele mai reprezentative conturi utilizate de către întreprindere, la înregistrarea principalelor operaţii care intervin în activitatea sa, în cadrul unui circuit economic (cu exemplificări adecvate).

Prezentarea conturilor s-a făcut după conţinutul economic, pornind de la clasa conturilor de bilanţ, care cuprinde cele două mari categorii de conturi: de utilităţi şi de resurse economice şi continuând cu conturile de rezultate (procese), conturile speciale şi cele de gestiune. Pentru exemplificare, am utilizat sistemul funcţional al fluxului de valori, în cadrul fazelor circuitului economic, pornind de la constituirea capitalului şi încheind cu stabilirea rezultatului financiar prin închiderea conturilor de cheltuieli şi venituri.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 4.

PROCEDEELE METODEI CONTABILITĂȚII COMUNE ȘTIINȚELOR ECONOMICE

4.1. Documentarea operațiilor economice.

4.1.1. Definirea, importanța și conținutul documentelor justificative

În general documentele reprezintă *înscrisuri legale* ce privesc operații, activități, evenimente și tranzacții desfășurate de indivizi sau de colectivități, constituind stadiul (faza) inițial de reflectare a acestora pe suporți materiali sau imateriali.

În conformitate cu articolul 6, din Legea Contabilității nr. 82/1991 modificată și republicată în 14.01.2005 *„orice operațiune economico – financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei, într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate dobândind calitatea de document justificativ"*

Documentele care consemnează acte, fapte, procese, evenimente și tranzacții în momentul și la locul producerii lor se numesc *documente primare*.

Documentele justificative sunt documentele primare care probează legal o operațiune, eveniment sau tranzacție.

Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.

Înscrisurile ca suport al înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ sau contabil numai în cazurile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.

Importanța documentelor justificative rezultă din *caracteristicile* principale ale acestora și anume:

- reflectă activitatea economică, procesele, evenimentele și tranzacții ce au avut loc în decursul unei perioade determinate;
- constituie principala sursă de date pentru luarea deciziilor;
- servesc drept probă în justiție;
- constituie sursa de date indispensabilă procesului de verificare și control a gestiunilor de valori materiale și băneşti;
- realizează legătura organică între formele evidenței economice.

Scanned with OKEN Scanner

Documentele justificative trebuie să conţină următoarele *elemente comune* prevăzute prin structura formularelor corespunzătoare[32]:

- *denumirea documentului* (titlul);
- *denumirea şi sediul* unităţii care întocmeşte documentul (când este cazul);
- *numărul* documentului şi *data* întocmirii;
- *menţionarea părţilor* care participă la efectuarea operaţiei economice şi financiare (când este cazul);
- *conţinutul operaţiei economice* şi financiare iar când este necesar şi temeiul legal al efectuării ei;
- *datele cantitative şi valorice* aferente operaţiei economice şi financiare efectuate;
- *numele şi prenumele* precum şi *semnăturile* persoanelor care răspund de efectuarea operaţiei economico – financiare, ale persoanelor cu atribuţii de control financiar preventiv şi ale persoanelor în drept să aprobe operaţiile respective după caz;
- *alte elemente* menite să asigure consemnarea completă a operaţiilor în documente justificative.

Pe lângă elementele comune considerate principale, documentele justificative pot cuprinde şi *elemente specifice* în funcţie de natura operaţiilor reflectate, domeniul de utilizare sau utilizatorii acestora. Pentru susţinerea celor afirmate prezentăm pe scurt două dintre cele mai utilizate documente justificative: *factura* şi *chitanţa* .

Documentele care evidenţiază operaţii de cumpărare a unor bunuri de la persoane fizice pot fi înregistrate în contabilitate numai în cazurile în care se face dovada intrării în gestiune a acestora. În cazul în care documentele respective se referă la cheltuieli pentru prestări de servicii efectuate de persoane fizice, pentru a fi înregistrate în contabilitate acestea trebuie să aibă la bază *contracte*, întocmite în acest scop în conformitate cu reglementările în vigoare.

Documentele contabile – jurnale, fişe, etc. care servesc la prelucrarea, centralizarea şi înregistrarea în contabilitate a operaţiilor consemnate în documentele justificative întocmite manual sau în condiţiile utilizării tehnicii de calcul, trebuie să cuprindă elemente cu privire la:

- *felul, numărul şi data* documentului justificativ;
- *sumele* corespunzătoare operaţiilor efectuate;
- *conturile sintetice* şi analitice debitoare şi creditoare;
- *semnăturile* pentru întocmire şi verificare.

Documentele justificative şi contabile trebuie să îndeplinească o serie de condiţii de *formă* şi *fond*[33].

---

[32] H.G. 831/1997 şi OMF nr. 425/1998, Norme metodologice pentru întocmirea şi utilizarea documentelor comune privind activitatea financiar – contabilă, Editura Economică 1998, pag. 19

[33] N. Feleagă, L. Malciu, S. Bunea – Bazele contabilităţii, Editura Economică 2002, pag. 118

Scanned with OKEN Scanner

Condiţiile de formă se referă la:
- autenticitatea documentului;
- valabilitatea documentului;
- corectitudinea calculelor.

Condiţiile de fond au în vedere:
- legalitatea evenimentului sau tranzacţiei consemnat;
- realitatea evenimentului sau tranzacţiei;
- eficienţa operaţiei economico – financiare.

Documentele justificative întocmite de: regiile autonome, societăţile comerciale, societăţile agricole, societăţile bancare, unităţile de asigurări sociale, instituţiile publice, unităţile cooperatiste, asociaţiile şi celelalte persoane juridice, precum şi persoanele fizice care au calitatea de comerciant, stau la baza înregistrărilor în *jurnale, fişe* şi alte documente contabile după caz.

4.1.2. Clasificarea documentelor justificative

Diversitatea domeniilor în care îşi găsesc utilitatea documentele justificative, face necesară clasificarea acestora în funcţie de mai multe criterii.

Dacă se are în vedere regimul de *tipărire, întocmire şi utilizare*, documentele justificative cuprind două mari *categorii*:
- formulare tipizate;
- formulare netipizate.

Formularele tipizate

Prin ***tipizarea*** documentelor se urmăreşte stabilirea unor formulare unitare sub aspectul mărimii, formei şi destinaţiei pentru anumite operaţii, evenimente şi tranzacţii, obligatorii pentru toţi agenţii economici.

Tipizarea documentelor *asigură*:
- un sistem unitar de evidenţă;
- utilizarea documentelor în acelaşi timp privind evidenţa contabilă, statistică, tehnic – operativă;
- reducerea cheltuielilor de imprimare;
- uşurarea muncii de completare;
- reducerea numărului de documente la strictul necesar, asigurându-se astfel simplificarea şi raţionalizarea circuitului acestora.

Dacă avem în vedere modelele recomandate de legislaţia în vigoare[34] *documentele tipizate* se împart în mai multe *categorii:*

- *formulare tipizate comune* care nu au regim special, privind activitatea financiar - contabilă;

---

[34] H.G. 831/1997, OMF 1177/1998, OMF 2055/1998, OMF 425/1998

Scanned with OKEN Scanner

- *formulare tipizate cu regim special* comune pe economie;

- *formulare specifice* pe sectoare ale economiei, elaborate de ministere, departamente, etc.

Modelele registrelor şi formularelor tipizate comune privind activitatea financiar – contabilă sunt prevăzute în cadrul unui *„Nomenclator"*.

Formularele tipizate comune pe economie care nu au un regim special sunt acele documente ce trebuie să respecte o anumită structură tipizată, dar nu au restricţionări în ceea ce priveşte numerotarea, folosirea, gestionarea şi justificarea cum sunt: *bonul de consum, fişa de magazie, registrul de casă, nota de recepţie, statul de salarii, etc.*

Formularele tipizate cu regim special, comune pe economie, sunt adecvate unor activităţi economico – financiare, care prin importanţa lor asigură legalitatea operaţiunilor la care se referă. Legislaţia în vigoare prevede unele restricţii privind: *tipizarea, numerotarea, înserierea, folosirea, gestionarea şi justificarea.*

Tipizarea acestora se face de către unităţi agreate de Ministerul Finanţelor Publice, folosindu-se o hârtie specială securizată, fiind înseriate şi numerotate în momentul tipizării, completându-se după reguli precise.

Evidenţa operativă a formularelor tipizate cu regim special se ţine cu ajutorul *„Fişei de magazie a formularelor cu regim special"*, urmărindu-se individual fiecare formular sub aspectul: stocului iniţial, intrărilor, ieşirilor, stocului final; fiind necesară justificarea filă cu filă atât cele folosite cât şi nefolosite sau anulate.

Cele mai importante documente (formulare) cu regim special sunt: *Factura, Avizul de însoţire, Chitanţa, Monetarul, Bonul de comandă – chitanţa, Fişa de magazie a formularelor cu regim special.*

Procurarea şi utilizarea de formulare tipizate cu regim special din alte surse decât cele legale sunt interzise. Operaţiunile consemnate în astfel de formulare (nelegale) nu pot fi înregistrate în contabilitate iar bunurile care fac obiectul tranzacţiilor respective sunt considerate fără documente legale de proveniență.

Documentele netipizate sunt reprezentate prin acele formulare pentru care nu se stabilesc în mod strict elementele pe care să le conţină respectiv: mărimea, forma şi destinaţia. Acestea au menirea de a ajuta agenţii economici în asigurarea evidenţei economice curente furnizând informaţii suplimentare cu privire la operaţii, activităţi, evenimente şi tranzacţii.

Pe lângă *regimul de tipărire, întocmire şi utilizare*, considerat de noi principalul criteriu de clasificare a documentelor justificative, acestea pot fi grupate şi în funcţie de alte criterii.

a) ***După natura, destinaţia şi felul operaţiilor, evenimentelor şi tranzacţiilor pe care le reflectă:***

- documente privind *constituirea şi modificarea capitalurilor* întreprinderii (statutul societăţii, actul constitutiv, hotărârea AGA, codul fiscal, etc.);

Scanned with OKEN Scanner

- documente privind *activele imobilizate, stocurile* şi producţia în curs de execuţie (contractul de vânzare – cumpărare, factura, bonul de mişcare, nota de recepţie, bonul de consum, fişa de magazie, etc.);

- documente privind *relaţiile cu furnizorii,* clienţii, bugetul statului şi alte organisme publice şi private (factura, ordinul de plată, declaraţii de impozite, taxe, deconturi, etc.);

- documente privind *salariile şi relaţiile cu salariaţii* (statul de salarii, lista de avans chenzinal, liste de plată, pontaje, fişa fiscală FF1 şi FF2, etc.);

- documente privind *încasările şi plăţile* (chitanţa, dispoziţia de încasare/plată, monetarul, extrasul de cont, registrul de casă, foaia de vărsământ, biletul la ordin, etc.);

- documente privind *cheltuielile* (calculaţia costurilor), *veniturile şi rezultatele financiare* (factura, situaţii de calcul, statul de salarii, raportul de producţie, etc.).

b) După funcţiile şi rolul pe care îl îndeplinesc în reflectarea evenimentelor şi tranzacţiilor:

- documente de *dispoziţie*, consemnează ordinul de efectuare a unei operaţii, tranzacţii, activitate (comanda, dispoziţia de livrare, dispoziţia de încasare/plată, etc.);

- documente de *execuţie,* reflectă efectuarea unei operaţii sau proces economic, servind ca bază în efectuarea înregistrărilor contabile (chitanţa, factura, bonul de vânzare, etc.);

- documente *mixte* – care îmbină caracteristicile celorlalte tipuri de documente, spre exemplu dispoziţia şi execuţia (bonul de consum, etc.).

- documente *contabile*, reflectă operaţiuni ce produc modificări ale nivelului activelor, datoriilor, capitalurilor proprii, veniturilor, cheltuielilor şi rezultatelor perioadei (nota de contabilitate, registrul jurnal, registrul inventar, registrul cartea – mare, fişa de cont pentru operaţiuni diverse, etc.);

- documente de *sinteză şi raportare* contabilă denumite *situaţii financiare anuale* (bilanţul, contul de profit şi pierderi, situaţia fluxurilor de trezorerie, situaţia modificării capitalurilor proprii, notele explicative şi politicile contabile);

c) După sfera de cuprindere şi circuitul realizat:

- documente internalizate sunt documentele care circulă *numai între compartimentele funcţionale* ale întreprinderii, neafectând relaţiile cu terţii: nota de transfer – predare – restituire, fişa de magazie, raportul de gestiune, registrul de casă, bonul de consum, etc.;

- documente externalizate sunt documentele care reflectă *relaţiile întreprinderii cu terţii:* furnizori, clienţi, etc. circulând în afara compartimentelor proprii adică în exterior (documente externe: factura, chitanţa, ordinul de plată, etc.)

d) După stadiul (faza) şi gradul de agregare a operaţiilor consemnate:

- documente *primare* – consemnează operaţiile, evenimentele şi tranzacţiile pentru prima dată în momentul şi la locul producerii lor (chitanţa, nota de recepţie, etc.);

Scanned with OKEN Scanner

- documente *centralizatoare*, grupează şi sistematizează operaţii şi tranzacţii de acelaşi fel, ce prezintă aceeaşi natură şi conţinut economic fiind întocmite pe baza documentelor primare (registrul de casă, jurnalul privind vânzările, borderoul de vânzări, raportul de gestiune, etc.).

În funcţie de specificul activităţii şi obiectivele urmărite agenţii economici pot realiza şi alte grupări ale documentelor care să permită o reflectare cât mai fidelă a activităţilor şi tranzacţiilor realizate.

4.1.3. Întocmirea şi prelucrarea documentelor justificative

Documentele justificative trebuie întocmite în conformitate cu *normele în vigoare*, elaborate în acest sens de Ministerul Finanţelor Publice.

Conform acestor norme *înscrierea* datelor în documente se face cu *cerneală, pastă de pix, cu maşina de scris sau cu ajutorul tehnicii de calcul* (calculatorul), după caz.

Completarea unui document justificativ trebuie să se facă în mod *citeţ, clar şi succint fără ştersături sau corecturi şi fără a se lăsa spaţii libere între operaţiile înscrise, completându-se toate rubricile.*

Înregistrările în contabilitate se fac *cronologic*, prin respectarea succesiunii documentelor după data de întocmire sau de intrare în unitate şi *sistematic* în conturi sintetice şi analitice, în conformitate cu regulile stabilite pentru fiecare formă de înregistrare.

În cazul utilizării *echipamentelor informatice* pentru întocmirea documentelor justificative şi pentru prelucrarea şi înregistrarea datelor în contabilitate, registrele contabile şi formularele comune pe economie privind activitatea financiar contabilă pot fi adaptate în funcţie de specificul şi necesităţile întreprinderilor, cu condiţia respectării conţinutului de informaţii şi a normelor de întocmire şi utilizare a acestora.

Registrele contabile, altele decât cele obligatorii (Registrul jurnal, Registrul cartea – mare, Registrul inventar) editate cu ajutorul tehnicii de calcul vor fi *numerotate, şnuruite, parafate şi înregistrate* în evidenţa unităţii.

Întocmirea eronată, neutilizarea documentelor corespunzătoare sau lipsa documentelor care să ateste proveniența bunurilor atât pe timpul transportului cât şi la locurile de depozitare şi vânzare, în momentul controlului efectuat de organele abilitate se sancţionează potrivit legislaţiei în vigoare cu amendă şi confiscarea bunurilor respective.

În cazul în care prelucrarea documentelor justificative se face de către *unităţi prestatoare de servicii de informatică,* în relaţiile dintre aceste unităţi şi cele beneficiare este necesar ca, pentru asigurarea înregistrărilor în contabilitate să se respecte următoarele *reguli*[35]*:*

- documentele justificative, să fie întocmite corect şi la timp de către unităţile beneficiare, care răspund de realitatea datelor consemnate;

---

[35] OMF 425/1998

Scanned with OKEN Scanner

- documentele contabile întocmite de unităţile de informatică pe baza documentelor justificative trebuie predate unităţilor beneficiare la termenele stabilite prin contractele sau convenţiile încheiate. Unităţile de informatică răspund de corectitudinea prelucrării datelor;

- unităţile beneficiare trebuie să efectueze verificarea documentelor contabile obţinute de la unităţile de informatică în sensul cuprinderii tuturor documentelor justificative pentru prelucrare, respectării corespondenţei conturilor şi exactităţii sumelor înregistrate.

Elaboratorii de programe informatice au obligaţia de a prevedea prin contractele de livrare a programelor informatice, clauze privind întreţinerea şi adaptarea produselor livrate, precum şi clauze privind eliminarea posibilităţilor de modificare a procedurilor de prelucrare a datelor de către utilizatori. Aceştia răspund de exactitatea prelucrării datelor din documentele justificative iar beneficiarii de realitatea datelor pe care le transmit pentru prelucrare.

Sistemele de prelucrare automată a datelor din domeniul financiar – contabil trebuie să răspundă la următoarele *criterii considerate minimale*[36]*:*

- să asigure concordanţă strictă a rezultatului prelucrării informatice cu prevederile actelor normative care le reglementează;

- să precizeze tipul de suport care asigură prelucrarea datelor în condiţii de siguranţă;

- să precizeze cu claritate sursa, conţinutul şi apartenenţa fiecărei date;

- să asigure listele operaţiunilor efectuate în evidenţa contabilă pe bază de documente justificative care să fie numerotate în ordine cronologică, interzicându-se inserări, intercalări, precum şi orice eliminări sau adăugiri ulterioare;

- să asigure conservarea datelor pe o perioadă de timp ce să respecte normele în vigoare;

- să asigure confidenţialitatea şi protecţia informaţiilor şi a programelor prin parole, cod de identificare pentru accesul la informaţii, copii de siguranţă pentru programe şi informaţii;

- să permită listări clare, inteligibile şi complete;

- să asigure listarea ansamblului de situaţii financiare şi documente de sinteză necesare conducerii operative a unităţii;

- să asigure respectarea conţinutului de informaţii prevăzut în machetele formularelor aprobate de Ministerul Finanţelor în cazul editării acestora cu ajutorul tehnicii de calcul;

- să permită în orice moment reconstituirea conţinutului conturilor, listelor şi informaţiilor supuse verificării;

- să respecte reglementările în vigoare cu privire la securitatea datelor şi fiabilitatea sistemului de prelucrare.

În acelaşi timp sistemul de prelucrare a datelor în domeniul financiar contabil trebuie să ***nu*** permită:

---

[36]OMF 425/1998

Scanned with OKEN Scanner

- deschiderea a două conturi cu acelaşi număr;
- modificarea numărului de cont în cazul în care au fost înregistrate date în acesta;
- suprimarea unui cont în cursul exercițiului curent sau aferent exercițiului precedent dacă acesta conține înregistrări în sold;
- editarea a două sau mai multor documente de acelaşi tip cu acelaşi număr şi conținut diferit de informații;

Dacă unitatea în cursul aceleiaşi perioade a schimbat sistemul de calcul respectiv de prelucrare a datelor, trebuie să efectueze o reconciliere între datele arhivate şi versiunile noi ale produselor program şi ale echipamentelor de calcul.

4.1.4. Verificarea şi corectarea erorilor din documentele justificative.

Înregistrările în contabilitatea sintetică şi analitică se fac pe bază de documente justificative, document cu document sau a unui centralizator în care sunt înscrise mai multe documente justificative al cărui conținut se referă la operații de aceeaşi natură şi perioadă.

În vederea înregistrării în contabilitate, documentele justificative sunt supuse verificării sub trei *aspecte:* al formei, al calculelor şi de fond.

a) Verificarea formei presupune cercetarea modului în care au fost completate documentele, verificându-se dacă:
- s-a folosit documentul corespunzător operației consemnate;
- au fost completate toate rubricile, conform cerințelor impuse de operația economico – financiară;
- documentul este autentic şi corect întocmit;
- conține vizibil semnătura de întocmire, ştampila şi semnătura conducătorului unității.

b) Verificarea calculelor, presupune un control detaliat asupra corectitudinii calculelor efectuate în cadrul documentelor justificative, verificare realizată de compartimentul de contabilitate.

c) Verificarea de fond are în vedere:
- legalitatea;
- realitatea datelor;
- necesitatea;
- oportunitatea, operațiilor, evenimentelor şi tranzacțiilor consemnate.

Erorile (greşelile) constatate cu ocazia verificării documentelor justificative *se corectează* astfel:

a) În cazul operațiunilor care implică *primirea, eliberarea sau justificarea numerarului* sau a altor documente pentru care normele în vigoare prevăd restricții, documentul greşit *se anulează* şi rămâne în carnetul respectiv (nu se detaşează), cu excepția ordinului de deplasare (delegație), pe baza căruia se

Scanned with OKEN Scanner

primeşte sau se restituie diferenţa între cheltuielile efective de deplasare şi avansul acordat.

b) În cazul *celorlalte documente* corectarea se realizează prin tăierea (trecerea) cu o linie a textului sau a cifrei greşite pentru ca acestea să poată fi citite, iar deasupra se scrie cifra sau textul corect, menţionându-se data efectuării corecturii şi semnându-se de persoana care a întocmit şi corectat documentul justificativ.

Corectarea trebuie realizată în *toate exemplarele* documentului iar în cazul documentelor în care se consemnează operaţii de predare – primire a valorilor materiale, a construcţiilor şi instalaţiilor tehnice este necesară confirmarea prin semnătură atât a predătorului cât şi a primitorului.

În cazul completării documentelor cu ajutorul tehnicii de calcul, corecturile sunt admise numai înainte de prelucrarea acestora, menţionându-se data rectificării şi semnătura celui care a făcut modificarea. Documentele înscrise în listele de erori, anulări sau completări trebuie să fie semnate de persoanele împuternicite de unitatea beneficiară.

Pentru confirmarea unor erori semnificative este necesară *ştampila unităţii şi semnătura conducătorului acesteia.*

Corectarea înregistrărilor făcute în contabilitate se face numai pe baza notelor de contabilitate întocmite în acest scop.

În cazul stornărilor, pe documentul iniţial se menţionează numărul şi data notei de contabilitate prin care s-a efectuat stornarea operaţiei, iar în nota de contabilitate de stornare se menţionează documentele, data şi numărul de ordine al operaţiei care face obiectul stornării.

4.2. Evaluarea în contabilitate.

4.2.1. Conţinutul, importanţa şi necesitatea evaluării

În vederea obţinerii de informaţii inteligibile, relevante, credibile şi comparabile cu privire la procesele, activităţile, evenimentele şi tranzacţiile ce au avut loc, în decursul unei perioade determinate este necesară estimarea dimensiunii acestora adică măsurarea sau cuantificarea lor unitară.

A *„**evalua**”* înseamnă *„a determina, a stabili preţul, valoarea, a calcula, a socoti, a preţui, a estima”*[37]

Măsurarea activelor, datoriilor, capitalurilor proprii, veniturilor, cheltuielilor şi rezultatelor financiare în contabilitate folosind un etalon unitar (cel monetar) poartă numele de ***evaluare.***

[37] Dicţionarul explicativ al limbii române, DEX; Editura Univers, Bucureşti 1997, pag.352

Scanned with OKEN Scanner

Evaluarea este necesară deoarece activele şi pasivele unei întreprinderi sunt supuse unor variaţii continue ca urmare a evenimentelor şi tranzacţiilor, dar şi ca efect al modificării preţurilor şi tarifelor.

Contabilitatea nu şi-ar îndeplini rolul de instrument al informării şi fundamentării deciziilor dacă informaţiile nu ar fi exprimate într-un mod unitar, căpătând astfel o expresie valorică. Prin evaluare se determină valorile la care structurile situaţiilor financiare vor fi recunoscute în bilanţ şi contul de profit şi pierderi.

Evaluarea presupune, apelarea la una sau mai multe *baze de măsurare*[38]. Expresiile monetare ale acestora se obţin prin aplicarea politicilor contabile şi a tehnicilor de măsurare.

Politicile contabile cuprind ansamblul principiilor, bazelor, convenţiilor, regulilor şi practicilor specifice adoptate de o întreprindere în vederea reflectării fidele a evenimentelor şi tranzacţiilor, *recunoaşterea* şi prezentarea structurilor situaţiilor financiare.

Tehnicile de estimare sunt metode şi estimări adoptate de agenţii economici pentru a determina valorile monetare ce corespund bazelor de măsurare, selectate pentru active, cheltuieli, datorii, capitaluri proprii, venituri şi rezultate financiare.

În materie de contabilitate *bazele de măsurare* au fost reglementate în funcţie de etapele parcurse în reforma contabilităţii. Cele mai utilizate baze de măsurare sunt: *costul istoric, costul de înlocuire, valoarea netă de realizare curentă, valoarea justă.*

În cadrul contabilităţii normalizate evaluarea se realizează în baza unor reglementări specifice denumite *tratamente contabile.*

În funcţie de politica adoptată de întreprindere, de nevoile de informare şi nu în ultimul rând în funcţie de raţionamentul profesional pot fi adoptate două *tratamente*: *de bază* şi *alternativ.*

Tratamentul de bază exprimă opinii şi convenţii general acceptate, iar cel ***alternativ***, variante, opţiuni şi posibilităţi particulare desprinse pe baza raţionamentului profesional.

4.2.2. Principiile evaluării în contabilitate

Armonizarea sistemului contabil cu Directivele Europene şi Standardele Internaţionale de Contabilitate aduc schimbări importante în problematica *evaluării*, aceasta devenind primordială, datorită variantelor de evaluare asupra cărora specialiştii vor trebui să-şi exprime opţiunea.

---

[38] Bazele de măsurare sunt atribute monetare ale elementelor ce compune situaţiile financiare anuale ale întreprinderii.

Scanned with OKEN Scanner

Având în vedere aceste consecinţe, evaluarea structurilor situaţiilor financiare ale întreprinderii trebuie realizată pe baza *principiilor contabile de bază.*

Dintre acestea prezintă importanţă semnificativă în chestiunea evaluării următoarele: costul istoric, cuantificarea monetară, prudenţa, permanenţa metodelor, continuitatea activităţii, pragul de semnificaţie, evaluarea separată a elementelor de activ şi pasiv.

a) Principiul costului istoric, impune înregistrarea în contabilitate a activelor şi pasivelor la valoarea de origine (valoarea de intrare), evidenţiată în documentele justificative care le atestă utilitatea (destinaţia) sau provenienţa (sursa).

Costul istoric reflectă valoarea reală a utilităţilor şi resurselor la data intrării în întreprindere.

b) Principiul cuantificării monetare, presupune exprimarea monetară (valorică) a activelor, datoriilor, capitalurilor proprii, veniturilor, cheltuielilor şi rezultatelor financiare, astfel încât prin mijlocirea monedei (banilor) valorile economice se exprimă unitar cu ajutorul preţurilor şi tarifelor.

c) Principiul prudenţei presupune recunoaşterea numai a profiturilor realizate şi înregistrarea obligaţiilor şi pierderilor previzibile chiar dacă apar între data încheierii exerciţiului şi data întocmirii bilanţului. În esenţă principiul presupune aprecierea rezonabilă a evenimentelor şi tranzacţiilor în scopul evitării riscului de transfer asupra viitorului a incertitudinilor prezentului.

Conform acestui principiu trebuie să se ţină cont de deprecierea activelor indiferent că exerciţiul se soldează cu pierdere sau profit. Deprecierile ireversibile se vor contabiliza prin *amortizare* iar cele reversibile prin constituirea de *Provizioane*. Plusul de valoare între valoarea de inventar (mai mare) şi valoarea de intrare (mai mică) nu se contabilizează, elementele menţinându-se la costul istoric.

d) Principiul permanenţei metodelor, presupune continuitate în aplicarea aceloraşi reguli şi norme privind evaluarea activelor, datoriilor, capitalurilor proprii, veniturilor, cheltuielilor şi rezultatelor asigurând astfel comparabilitatea în timp a informaţiilor contabile.

Conform acestui principiu modificarea politicilor contabile este permisă doar dacă sunt cerute de lege, de un standard contabil sau au ca rezultat informaţii mai relevante sau mai credibile referitoare la operaţiunile întreprinderii.

Atunci când s-au produs modificări ale politicilor contabile, acestea trebuie prezentate în notele explicative pentru ca utilizatorii informaţiilor contabile să poată aprecia dacă[39]:

- noua politică contabilă a fost aleasă adecvat;
- efectul modificării asupra rezultatelor reportate ale perioadei;
- tendinţa reală a rezultatelor activităţii societăţii.

---

[39] M.F.P. – Reglementări contabile pentru agenţii economici (OMFP nr. 94/2001), Editura Economică 2002, pag. 39

Scanned with OKEN Scanner

*e) **Principiul continuității activității*** are în vedere prezumția că întreprinderea își continuă în mod normal funcționarea într-un viitor previzibil, fără a intra în imposibilitatea continuării activității sau reducerea semnificativă a acesteia. Eventualele elemente de nesiguranță privind continuarea activității vor fi prezentate în notele explicative. Conform acestui principiu evaluarea trebuie să pornească de la valoarea de utilitate sau reală, în măsură să asigure conservarea costului istoric și menținerea capitalului.

*f) **Principiul pragului de semnificație,*** recomandă ca orice element cu o valoarea semnificativă să fie prezentat distinct în cadrul situațiilor financiare iar elementele cu valori nesemnificative care prezintă aceeași natură sau cu funcții similare trebuie însumate nefiind necesară prezentarea lor separată.

Pragul de semnificație nu înseamnă ignorarea prezentării unor elemente *„pentru că nu sunt semnificative"* ci presupune *înregistrarea* elementelor *individual* dacă sunt semnificative și într-o *categorie comună*, generală dacă sunt nesemnificative.

Se consideră că o informație este semnificativă dacă omiterea sa din situațiile financiare ar influența deciziile utilizatorilor.

*g) **Principiul evaluării separate a elementelor de activ și pasiv,*** recomandă ca în vederea stabilirii valorii totale corespunzătoare unei poziții din bilanț se va determina separat valoarea aferentă fiecărui element individual de activ sau de pasiv.

În situațiile în care *valoarea unor elemente este nesigură* pentru a fi prezentate în situațiile financiare, în contabilitate trebuie făcute cele mai bune estimări. În acest scop este necesară uneori revizuirea valorilor pentru a reflecta evenimentele ulterioare, schimbările de circumstanțe sau dobândirea unor noi informații ori de câte ori acele valori sunt semnificative.

Abaterile de la aceste principii sunt permise doar în cazuri excepționale, iar dacă s-au realizat se vor prezenta în notele explicative, împreună cu motivele ce le-au determinat și o evaluare a efectului acestora asupra activelor, datoriilor, capitalurilor proprii, veniturilor, cheltuielilor și rezultatelor financiare ale întreprinderii.

4.2.3. Criteriile de bază ale evaluării

În teoria și practica contabilă s-au conturat mai multe *criterii* cu privire la evaluarea fluxurilor și stocurilor de active, pasive, cheltuieli și venituri. Acestea sunt[40]:

- valoarea de utilitate;
- valoarea reală;
- valoarea de piață;
- timpul.

[40] Călin O., Ristea M. Bazele Contabilității, Colecția Economică, Editura Național, 2000, pag. 9

Scanned with OKEN Scanner

a) Valoarea de utilitate este reprezentată de preţul presupus a fi acceptat de un potenţial cumpărător în funcţie de:

- valoarea de întrebuinţare;
- preţul pieţei;
- starea sau amplasarea elementului supus evaluării.

Valoarea de utilitate defineşte valoarea recunoscută de vânzător şi cumpărător în cadrul tranzacţiilor directe. Valoarea de utilitate trebuie privită şi prin prisma pierderilor, pe care le-ar suporta un agent economic, dacă nu ar deţine un anumit bun absolut necesar activităţii sale.

Pentru un *element de pasiv* (datorii), valoarea de utilitate este reprezentată prin sumele acceptate a fi plătite în schimbul obligaţiei create, sau cele ce urmează a fi plătite ca: impozite, taxe, sau alte obligaţii bugetare.

b) Valoarea justă (valoarea reală) este suma la care poate fi tranzacţionat un activ sau decontată o datorie de bună voie între părţi aflate în cunoştinţă de cauză, în cadrul unei tranzacţii în care preţul este determinat obiectiv. Are la bază cunoaşterea de formă şi conţinut, a elementelor ce fac obiectul evaluării fiind recunoscută de piaţă. În cazul în care *costul de achiziţie* sau de *producţie* al unui activ nu este cunoscut şi nu există informaţii privind preţurile sau cheltuielile necesare pentru determinarea lui sau în cazul în care astfel de informaţii nu pot fi obţinute fără cheltuieli sau întârzieri nejustificate, costul de achiziţie sau de producţie va fi reprezentat de *valoarea justă* (reală) atribuită activului.[41]

c) Valoarea de piaţă a unui activ reprezintă preţul care poate fi obţinut pe o piaţă activă. *Trăsăturile* esenţiale ale acesteia sunt:[42]

- activele de piaţă sunt relativ omogene;
- sunt cantităţi suficiente, de active tranzacţionate, în aşa fel încât oricând pot fi găsiţi potenţiali cumpărători şi vânzători;
- preţurile sunt disponibile pentru a fi cunoscute de public.

În realitate valoarea de piaţă se stabileşte prin *raportul cerere - ofertă* pe o piaţă complet liberă, în care ofertanţii şi cumpărătorii cunosc în detaliu parametrii tranzacţiei.

d) Timpul are în vedere o anumită dată calendaristică (zi, lună, an), la care se realizează evaluarea. Aceasta poate fi: în trecut, în prezent sau în viitor. Este consecinţa principiului *continuităţii activităţii,* conform căruia orice activitate, eveniment sau tranziţie provine din trecut, trece prin prezent şi produce efecte în viitor. Conform reglementărilor actuale evaluarea evenimentelor şi tranzacţiilor la intrarea în gestiune se realizează pe baza ***costului istoric*** din trecut ce va genera fluxuri, evenimente şi tranzacţii viitoare, concretizate în ieşiri de active şi pasive.

---

[41] O.M.F.P. nr. 94 /2001,M.O. nr. 85/2001, pag.9
[42] Idem.

Scanned with OKEN Scanner

4.2.4. Formele evaluării şi tratamentele contabile privind evaluarea

Evaluarea este o formă specifică a cuantificării şi în acelaşi timp un procedeu de bază al metodei contabilităţii, care în esenţă presupune stabilirea dimensiunii valorice a activelor, datoriilor, capitalurilor proprii, veniturilor, cheltuielilor şi rezultatelor cu ajutorul preţurilor.

Dacă avem în vedere momentele în care se realizează şi obiectivele urmărite, se disting două *forme* principale de evaluare: *evaluarea curentă* şi *evaluarea periodică.*

Tratamente contabile la evaluarea curentă

Tratamentele contabile reprezintă reguli de evaluare recunoscute şi acceptate de teoria şi practica contabilă în cadrul formelor de evaluare.

Indiferent de natura elementului (activ sau datorie) pentru care analizăm utilitatea pentru întreprindere sau proveniență (originea) recunoaşterea în situaţiile financiare se face atunci când:

- este posibil ca acesta să aducă întreprinderii beneficii economice viitoare, respectiv să genereze ieşirea acestora;
- costul să poată fi evaluat în mod credibil.

Tratamentele contabile aplicabile în cazul activelor, datoriilor, capitalurilor proprii, cheltuielilor, veniturilor şi rezultatelor financiare în ceea ce priveşte includerea acestora în categorii separate sau într-o singură categorie comună în bilanţ respectiv în contul de profit şi pierderi trebuie să se facă utilizând *raţionamentul profesional.*

Evaluarea curentă are în vedere, valoarea la care sunt înregistrate, în contabilitate operaţiunile economico – financiare, evenimentele şi tranzacţiile pe parcursul desfăşurării activităţii operative a întreprinderii.

Este utilizată în două momente distincte ce privesc activitatea uni agent economic, respectiv la:

- *data intrării* în întreprindere;
- *data ieşirii* din întreprindere sau darea în consum.

În ambele situaţii evaluarea se face la *valoarea de intrare* denumită şi *cost.*

Evaluarea la data intrării în întreprindere

Valoarea de intrare, la care sunt evaluate şi înregistrate în contabilitate activele şi pasivele la data intrării în întreprindere se determină aplicând *principiul costului istoric* în funcţie de modalităţile de intrare, procurare sau apariţie.

Aceasta poate fi reprezentată prin:

Scanned with OKEN Scanner

- ***valoarea de aport,*** pentru bunurile reprezentând aport la capitalul social, stabilită în urma evaluării efectuate potrivit legii, în funcţie de preţul pieţei, utilitatea, starea şi amplasarea acestora;

- ***valoarea de utilitate,*** stabilită în funcţie de preţul pieţei, starea şi amplasarea bunurilor primite cu titlu gratuit;

- ***costul de achiziţie*** pentru bunurile intrate cu titlu oneros (contra plată);

- ***costul de producţie,*** pentru bunurile produse în întreprindere;

- ***valoarea justă*** pentru activele dobândite prin schimb cu alte active;

- ***valoarea nominală,*** în cazul creanţelor şi a datoriilor (probabilă de încasat sau de plată);

- ***valoarea actualizată*** este acea valoare determinată prin metode care ţin seama de evoluţia preţurilor şi tarifelor (indicele de inflaţie);

- v***aloarea corespondentă,*** în cazul cheltuielilor şi a veniturilor, stabilită prin asociere cu activele şi pasivele transformate în cheltuieli/venituri.

Veniturile, atunci când sunt recunoscute sunt cuantificate la nivelul valorilor de intrare ale activelor care s-au majorat sau la nivelul valorilor de ieşire a datoriilor care au scăzut.

Cheltuielile, atunci când sunt recunoscute sunt cuantificate la nivelul valorilor de ieşire ale activelor care au scăzut sau la nivelul valorilor de intrare ale datoriilor care s-au majorat.

Considerăm ca fiind cele mai reprezentative valori de intrare *costul de achiziţii şi costul de producţie.*

Costul de achiziţie (Ca) al unui bun este egal cu:

- preţul de cumpărare (fără TVA); (Pc)
- taxele nerecuperabile; ex: taxe vamale, prime de asigurare (Tx nr.p)
- cheltuielile de transport – aprovizionare (Ch tra)
- alte cheltuieli accesorii necesare pentru punerea în stare de utilitate sau intrarea în gestiune; ex. costurile cu montarea şi demontarea bunului, conectarea la reţeaua de energie electrică, etc. (A ch ac)

Nu se includ în costul de achiziţie *reducerile comerciale* (Rc) şi alte elemente similare acordare de furnizor.

$$Ca = Pc + Tx\ nr.p + Ch.\ tra + Ach\ ac$$

Exemplu: Societatea Comercială „A" achiziţionează de la Societatea Comercială „B" un utilaj industrial în valoare de 100 milioane lei (preţ fără TVA). Cheltuielile de transport aprovizionare însumează 10 milioane lei, prima de asigurare 2 milioane lei, iar costurile cu montarea utilajului 4 milioane lei. Furnizorul a acordat cumpărătorului reduceri comerciale în valoare de 3 milioane lei.

Se cere să se determine costul de achiziţie al utilajului.

$$Ca = (Pc + Tx\ nr. + Ch.\ tra + Ach\ ac) - Rc$$

Scanned with OKEN Scanner

Ca = (100 mil. + 2 mil. + 10 mil. + 4 mil) – 3 mil. =
(116 mil. – 3 mil.) = 113 mil. lei

Costul de achiziţie + TVA va fi de:

116 mil. + (19% x 116 mil.) = 116 mil. + 22,04 mil. =
=138,04 mil. lei

Costul de producţie (Cp) al unui bun cuprinde:

- costul de achiziţie al materiilor prime şi consumabilelor; (C a m.p.c)
- alte cheltuieli directe de producţie; (ex. salariile acordate muncitorilor de bază) (Achd)
- cota cheltuielilor indirecte de producţie alocate în mod raţional ca fiind legate de fabricaţia bunului (C/Chind).

Cheltuielile generale de administraţie (Chga), *cele financiare* (Chf) şi *cheltuielile de desfacere* (Chd) *nu se includ în costul de producţie.*

Cp = Ca mpc + Achd + C/Chind

Costurile îndatorării, respectiv cheltuielile financiare cu dobânzile şi diferenţele de curs dobânzii privind împrumuturile care sunt atribuite direct achiziţiei, construcţiei sau producţiei unui activ pe termen lung, pot fi capitalizate ca parte din *costul activului* dacă sunt îndeplinite condiţiile prevăzute de Standardul Internaţional de Contabilitate nr. 23 *„Costurile îndatorării"* în condiţiile aplicării tratamentului alternativ*).

Pierderile de materiale, manoperă sau alte costuri de producţie înregistrate peste limitele normal admise, cheltuieli de depozitare cu excepţia cazurilor în care aceste costuri sunt necesare în procesul de producţie anterior trecerii într-o nouă fază de fabricaţie, nu trebuie *incluse în costul de producţie fiind recunoscute drept cheltuieli ale perioadei* în care au survenit.

Evaluarea la data ieşirii din întreprindere sau la darea în consum

Costul stocurilor care nu sunt de obicei *fungibile* şi al acelor bunuri şi servicii produse şi destinate unor comenzi distincte şi ferme, trebuie determinat prin *identificarea specifică* a costurilor individuale.

Identificarea specifică a costului presupune atribuirea costurilor specifice elementelor identificabile ale stocurilor.

Scanned with OKEN Scanner

Identificarea specifică nu poate fi folosită în cazurile în care stocurile cuprind un număr mare de elemente care sunt de regulă fungibile (nu se disting esenţial unele de altele, se pot confunda).

În funcţie de *specificul activităţii* pentru determinarea costului pot fi folosite de asemenea *metoda costului standard* în activitatea de producţie şi *metoda preţului cu amănuntul* în comerţ atunci când evidenţa mărfurilor se ţine la preţ de vânzare cu amănuntul.

Costul standard, ia în considerare nivelurile normale (sau medii) ale materialelor şi consumabilelor, manoperei, eficienţei şi capacităţii de producţie. Diferenţele de preţ faţă de costul de achiziţie sau producţie efectiv trebuie evidenţiate distinct în contabilitate fiind recunoscute în costul activului.

Metoda preţului cu amănuntul este folosită în comerţul cu amănuntul pentru a determina costul stocurilor la articole numeroase şi cu mişcare rapidă, care nu au marje similare şi pentru care nu este practic să se folosească altă metodă.

Costul bunurilor vândute este calculat prin deducerea valorii marjei brute din preţul de vânzare al stocurilor. Orice modificare a preţului de vânzare presupune recalcularea marjei brute.

La ieşirea din gestiune *bunurile de natura stocurilor şi alte active fungibile,* (confundabile) se evaluează şi înregistrează în contabilitate; la valorile determinate folosind una din metodele:

- metoda primul intrat – primul ieşit FIFO;
- metoda costului mediu ponderat CMP;-
- metoda ultimul intrat – primul ieşit LIFO;
- altă metodă similară recunoscută de reglementările legale în vigoare.

Întreprinderile care aplică reglementările simplificate armonizate cu Directivele Europene conform OMFP nr. 306/2002 vor utiliza doar primele trei metode.

Metoda primul intrat – primul ieşit (FIFO) presupune evaluarea bunurilor ieşite din gestiune la costul de achiziţie sau de producţie al primei intrări (primul lot). Pe măsura epuizării lotului bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul următorului lot în ordine cronologică.

Metoda este recomandată unităţilor cu o gamă sortimentală diversificată şi în perioade în care există o relativă stabilitate a preţurilor. Folosirea metodei în perioadele creşterii preţurilor are ca efect evaluarea ieşirilor la costurile cele mai scăzute iar a bunurilor din stoc la preţurile cele mai mari, ceea ce determină o majorare a profitului din exploatare şi a impozitului aferent. Dacă metoda se foloseşte când preţurile scad, ieşirile vor fi evaluate la preţurile cele mai mari iar bunurile din stoc la preţurile cele mai mici, efectul fiind de reducere a profitului[43].

[43] D. Mateş, Normalizarea contabilităţii şi fiscalitatea întreprinderii, Ed. Mirton, Timişoara 2003, pag.86

Scanned with OKEN Scanner

Metoda costului mediu ponderat – (CMP), are în vedere calcularea costului fiecărui element pe baza *mediei ponderate* a costurilor elementelor similare aflate în stoc la începutul perioadei şi a celor intrate în gestiune în cursul perioadei conform relaţiei:

$$CMP = \frac{Siv + Iv}{Sic + Ic}$$

în care: Siv – stocul iniţial exprimat valoric;
Sic – stocul iniţial exprimat cantitativ;
Iv – intrările exprimate valoric
Ic – intrările exprimate cantitativ.

În funcţie de costul mediu ponderat se va determina *valoarea ieşirilor* conform relaţiei:

$$Val_E = C_E \times CMP^{44}$$

în care: Val_E - valoarea ieşirilor (costul elementelor);
C_E – cantitatea ieşită.

Metoda are cea mai mare utilitate în cazul stocurilor cumpărate la preţuri diferite, iar în contabilitate, nu sunt individualizate în funcţie de costul de achiziţie sau costul de producţie al fiecărui lot.

Este considerată metoda *cea mai echitabilă* sub aspectul interesului fiscal nefavorizând nici agenţii economici şi nici fiscul, motiv pentru care este agreată de normalizatorii contabili.

Metoda ultimul intrat – primul ieşit – (LIFO), presupune evaluarea bunurilor ieşite din gestiune la costul de achiziţie sau de producţie al ultimei intrări (lot).

Pe măsura epuizării lotului bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul lotului anterior în ordine invers cronologică.

Metoda este recomandată agenţilor economici în condiţiile unei *economii inflaţioniste*.

Esenţa metodei constă în separarea rezultatului din exploatare de rezultatul din deţinerea de active, corectând astfel aşa numita *eroare de desincronizare* prin asocierea veniturilor şi a costurilor mai vechi rezultatului din deţinerea de active.

---

[44] Ministerul Finanţelor, Reglementări contabile pentru agenţii economici, Editura Economică 2002, pag. 166

Scanned with OKEN Scanner

Agenţii economici care aplică această metodă, înregistrează în contabilitate un profit mai mic, dar şi un impozit pe profit mai mic, ceea ce conduce la neafectarea (menţinerea) trezoreriei (disponibilităţilor băneşti).

Metodele prezentate permit determinarea costului (ieşirilor) după fiecare ieşire sau periodic (ex. lunar).

Metoda aleasă trebuie aplicată cu *consecvenţă* pentru elemente similare de natura stocurilor şi a activelor fungibile de la un exerciţiu la altul. Dacă în situaţii excepţionale, administratorii decid să schimbe metoda, în *notele explicative* trebuie să se prezinte motivul schimbării metodei şi efectele asupra rezultatului*).

Pe lângă cele trei metode principale de evaluare a stocurilor la ieşirea din gestiune se mai pot utiliza şi alte metode cum sunt: *metoda costului standard* sau *metoda proxima intrare – prima ieşire.*

Metoda costului standard, se bazează pe determinarea unor costuri antecalculate (standard) sau costuri medii dintr-o perioadă anterioară.

Metoda proxima intrare – prima ieşire cunoscută şi sub denumirea de metoda *„valorii de înlocuire"*, presupune evaluarea ieşirilor la nivelul valorii pe care întreprinderea va accepta să o plătească pentru achiziţionarea unui bun echivalent în viitor.

Conform reglementărilor în vigoare o persoană juridică trebuie să utilizeze aceleaşi metode de determinare a costului pentru toate stocurile care au natură şi utilizare similare.

4.3. Calculaţia în contabilitate

4.3.1. Conceptul de calculaţie: clasificare, principii, etape de realizare

Noţiunea de calculaţie provine din latinescul *„calculaţio"* care înseamnă un ansamblu de operaţii făcute cu scopul de a găsi valoarea unuia sau mai multor mărimi, socoteală[45].

Calculaţia presupune un ansamblu de operaţii efectuate pe baza unor principii şi a unor metodologii bine stabilite pentru determinarea unor indicatori economico – financiari; pentru evaluarea unor elemente patrimoniale şi determinarea rezultatelor financiare ale unei unităţi patrimoniale.

Prin intermediul calculaţiei are loc *determinarea cifrică* a unor indicatori cu ajutorul cărora se realizează şi cuantifică elementele patrimoniale; controlându-se modul de gestionare al patrimoniului agenţilor economici.

Calculaţia stă la baza determinării unor *indicatori* esenţiali privind activitatea unei unităţi patrimoniale, cum sunt:

- *costul de achiziţie* al bunurilor, lucrărilor, serviciilor, etc;

---

[45] Dicţionarul Explicativ al Limbii Române, Editura Univers Enciclopedic, Bucureşti, 1996, pag. 127

Scanned with OKEN Scanner

- *costul de producţie* aferent bunurilor şi serviciilor obţinute din producţie proprie;

- *TVA deductibilă*, aferentă achiziţiilor (cumpărărilor);

- *TVA colectată*, aferentă livrărilor (vânzărilor) de bunuri şi servicii;

- *TVA de plată*, respectiv *de recuperat*, ca diferenţă între TVA colectată şi TVA deductibilă;

- *salariul* cuvenit personalului pentru munca prestată;

- *impozitul pe salarii*;

- *contribuţia la asigurările sociale*;

- *contribuţia la fondul de sănătate*;

- *rezultatul brut* al activităţii, *rezultatul impozabil*, *rezultatul net*, etc.

- *impozitul pe profit, pe dividende*, etc.

Complexitatea activităţilor economice, operaţiilor, evenimentelor şi tranzacţiilor în care calculaţia îşi găseşte aplicabilitate, face necesară *clasificarea* acesteia după mai multe *criterii:*

a) În funcţie de perioada contabilă pentru care se determină anumiţi indicatori economico –financiari, calculaţia poate fi de două feluri:

- *Antecalculaţia* (calculaţii previzionale). Este realizată înainte de producerea fenomenelor, proceselor, operaţiilor urmărindu-se determinarea unor indicatori previzibili, estimativi, potenţiali ai activităţii economico – financiare.

Calculul previzional stă la baza elaborării bugetului de venituri şi cheltuieli, elaborarea studiilor de fezabilitate, întocmirii planului de afaceri, etc.

- *Postcalculaţia* (calculaţia efectivă). Se realizează după producerea faptelor, proceselor, operaţiilor şi are ca finalitate stabilirea valorii efective a unor elemente patrimoniale şi indicatori economico – financiari.

b) În funcţie de sfera de cuprindere calculaţiile pot fi:

- *Calculaţii parţiale.* Se referă doar la o parte a patrimoniului determinând doar anumiţi indicatori care se reflecte o parte a activităţii unităţilor patrimoniale.

Calculaţiile parţiale privesc doar o parte a patrimoniului, ex.: stocurile, capitalurile, datoriile, veniturile, cheltuielile, impozitele, etc.

- *Calculaţii complete* (totale). Se referă la întreg patrimoniul unei unităţi patrimoniale, indicatorii determinaţi fundamentându-se pe ansamblul structurilor patrimoniale. Ex. profitul, rata rentabilităţii, cifra de afaceri.

La baza efectuării calculaţiei trebuie să se regăsească o serie de *principii* care să confere calculaţiei credibilitate, pentru a fi acceptată de către cei care vor lua decizii pe baza indicatorilor determinaţi. Acestea sunt:

a) Principiul documentării. – Presupune ca la baza oricărei calculaţii să se afle documente justificative, corect şi legal întocmite. Calculul indicatorilor trebuie să se realizeze pe baza unor documente din care să rezulte: mărimea, respectiv dimensiunea cantitativă şi valorică a elementelor patrimoniale.

b) Principiul determinării precise a obiectului calculaţiei. – Constă în localizarea în timp şi spaţiu a elementului patrimonial supus calculelor matematice. Trebuie stabilit cu exactitate ce anume se doreşte a se evalua prin

Scanned with OKEN Scanner

calculație și care sunt elementele de referință pentru obținerea informațiilor, care să facă posibilă determinarea indicatorilor.

c) Principiul delimitării în spațiu. Presupune delimitarea cheltuielilor pe procese sau alte locuri de cheltuieli care le-au ocazionat: aprovizionare, producție, administrație, desfacere iar în cadrul acestora pe: secții, ateliere, linii de fabricație, centre de profit, etc.

d) Principiul delimitării în timp a calculațiilor. – Se referă la stabilirea perioadei de timp (lună, trim., an) pentru care se efectuează anumite calculații. Presupune ca includerea cheltuielilor în costuri să se facă în perioada de gestiune căreia îi aparțin.

Prin acest principiu se urmărește separarea veniturilor, cheltuielilor și rezultatelor fiecărei perioade de gestiune, astfel încât fiecărui exercițiu să i se impute doar acele consumuri, plăți și rezultate care-i sunt aferente.

e) Principiul separării cheltuielilor productive de cele cu caracter neproductiv. Are în vedere separarea cheltuielilor creatoare de valoare de cele cu caracter neproductiv.

f) Principiul delimitării cheltuielilor privind producția finită de cele aferente producției în curs de execuție. Trebuie aplicat atunci când la finele perioadei de gestiune producția se află în faze imediate de prelucrare diferită de la o perioadă la alta.

g)Principiul corelării. – Constă în corelarea calculației contabile cu celelalte categorii de calculații, datorită faptului că știința contabilitate face parte din sistemul „Științelor economice" iar indicatorii determinați trebuie să fie unitari.

h) Principiul eficienței. – Are în vedere ca în orice activitate în care calculația își găsește aplicabilitatea, cheltuielile să fie dimensionate la minimum, în așa fel încât efectele să fie maxime.

Acest principiu se traduce prin limitarea cheltuielilor ocazionate de orice calculație, dar în același timp indicatorii să fie obținuți într-un timp optim, care să facă posibilă luarea celor mai eficiente decizii privind activitățile viitoare.

i) Principiul sistematizării și generalizării calculației contabile. – Presupune organizarea contabilității, de așa manieră încât să fie posibilă realizarea unor cerințe esențiale ale contabilității, cum sunt: dubla reprezentare a patrimoniului, dubla înregistrare, stabilirea corectă a rulajelor, soldurilor, respectarea egalității bilanțiere, etc.

Realizarea calculației ca procedeu al metodei contabilității presupune o serie de *etape* cum sunt[46]:

- culegerea și prelucrarea datelor consemnate în *documentele justificative;*
- *evaluarea* elementelor patrimoniale, a proceselor și operațiilor economico – financiare;

[46] Epuran M, Băbăiță V., Teoria generală a contabilității, Editura Mirton, Timișoara, 2000, pag. 322 – 323.

Scanned with OKEN Scanner

- înregistrarea în *evidența cronologică și sistematică* a operațiilor cu ajutorul conturilor;

- *calculul costurilor* de producție, determinarea prețului de livrare a producției finite și a celei în curs de execuție;

- *determinarea rezultatelor financiare* ale activității;

- *controlul exactității datelor* consemnate în conturi cu ajutorul balanței de verificare a conturilor;

- controlul integrității patrimoniului, cu ajutorul procedeului numit *inventariere;*

- elaborarea *situațiilor financiare* de sinteză anuală.

Calculația se regăsește permanent în contabilitate, deoarece *contul* reprezintă în fapt, o socoteală a actelor, faptelor, proceselor, operațiilor, evenimentelor și tranzacțiilor ce au avut loc la nivelul unei unități întreprinderi, în decursul unei perioade determinate.

4.3.2 Obiectivele calculației și principalele structuri privind costurile

În conformitate cu reglementările în vigoare calculația costurilor trebuie astfel organizată încât să răspundă cel puțin următoarelor *obiective:*

- înregistrarea operațiilor privind colectarea și repartizarea cheltuielilor pe destinații (activități, secții, ateliere, compartimente, etc.);

- decontarea producției pe produse, lucrări, servicii, activități;

- calculul costului efectiv al produselor fabricate, serviciilor prestate, lucrărilor executate, inclusiv a producției neterminate;

- determinarea rezultatelor analitice și a rentabilității pe produse, lucrări, servicii activității, etc.;

- controlul costurilor și a abaterilor, prin intermediul bugetelor;

- previziunea cheltuielilor și veniturilor prin bugetele de venituri și cheltuieli.

Costul ca element al calculației este, o categorie economică universal acceptată care exprimă cât s-a consumat sau s-a plătit pentru un produs, lucrare sau serviciu. La baza tuturor costurilor se află consumurile și plățile.

Comparativ cu costul, ***cheltuiala*** este o noțiune cu caracter financiar care exprimă sumele plătite sau de plătit terților.

Principalele *structuri* privind costurile pot fi sintetizate astfel:

a) Cheltuieli directe de producție. – Exprimă acele cheltuieli care pot fi determinate, individualizate și atribuite cu precizie unui produs, lucrare, serviciu sau activitate incluzându-se direct în costul acestora.

b) Cheltuieli indirecte de producție. – Reprezintă cheltuieli ce nu pot fi afectate direct obiectelor de calculație numai după efectuarea unor calcule

Scanned with OKEN Scanner

intermediare folosind anumite *chei* sau *coeficienţi* care se aplică asupra unor baze de repartizare întrucât privesc activitatea de ansamblu a întreprinderii.

c) Cheltuieli fixe. – Sunt acele cheltuieli a căror mărime rămâne relativ constantă sau se modifică nesemnificativ, odată cu modificarea volumului producţiei (ex. amortizarea).

d) Cheltuieli variabile. – Sunt acele cheltuieli care îşi modifică volumul în funcţie de dimensiunile producţiei.

e) Cheltuielile perioadei. – Cuprinde totalitatea cheltuielilor recunoscute în cadrul perioadei de gestiune în care au fost angajate (lună, an) dar nu se pot identifica pe obiecte de calculaţie stabilite, fiind necesare activităţi de ansamblu.

f) Cheltuieli generale de administraţie. – Cuprinde acele cheltuieli care concură la realizarea unei activităţi de ansamblu (generale) a unităţii (conducere, pază, protecţie, etc.)

g) Cheltuieli de desfacere. – Sunt aferente activităţii de distribuire (vânzare) a bunurilor, lucrărilor, serviciilor.

h) Costul complet comercial (total, Ccc). – Cuprinde totalitatea cheltuielilor angajate direct sau indirect de realizarea unui produs. Acest cost cuprinde:

- costurile directe ale produsului (Cd);
- cota parte a cheltuielilor indirecte, repartizate asupra produsului (Cir);
- cota parte a cheltuielilor generale de administraţie, repartizate pe produs (Chgar);
- cota parte a cheltuielilor de desfacere, repartizate asupra produsului (Chdr).

$$\mathbf{Ccc = Cd + Cir + Chgar + Chdr}$$

Din cele prezentate se desprinde concluzia că nu trebuie confundată noţiunea de cost cu cea de cheltuială. *Cheltuiala* reprezintă un element constitutiv al costurilor. Pentru ca o cheltuială să devină cost, factorul determinant este *consumul.*

Costul bunurilor, lucrărilor, serviciilor (costul produsului) include cheltuielile directe şi indirecte ce privesc obţinerea acestora.

Nu se includ în cadrul acestuia următoarele elemente care se recunosc drept cheltuieli ale perioadei[47]:

- pierderile de materiale, manoperă sau alte costuri de producţie peste limitele normal admise;
- cheltuielile de depozitare cu excepţia cazurilor în care astfel de costuri sunt necesare producţiei anterior trecerii într-o nouă fază de fabricaţie;
- regiile generale de administraţie care nu participă la aducerea stocurilor în forma şi la locul în care se găsesc;
- costurile de desfacere;
- regia fixă nealocată costului.

[47] OMFP 1826/2003, M.Of. partea I / 23.I.2004

Scanned with OKEN Scanner

Recunoaşterea şi evaluarea iniţială a bunurilor, lucrărilor, serviciilor în contabilitatea financiară se efectuează la cost de achiziţie sau cost de producţie după caz.

4.4. Inventarierea activelor şi pasivelor întreprinderii.

4.4.1. Noţiune, importanţă, funcţii şi clasificarea inventarierii.

În conformitate cu Legea contabilităţii nr. 82/1991, republicată în anul 2005 şi O.M.F.P. 1753/2004, agenţii economici, indiferent de modul de organizare şi tipul proprietăţii, sunt obligaţi să organizeze şi să efectueze *inventarierea generală* a elementelor de activ şi de pasiv deţinute la începutul activităţii, cel puţin o dată pe an pe parcursul funcţionării lor, în cazul fuziunii sau încetării activităţii precum şi în următoarele situaţii cum ar fi:

- la cererea organelor de control, cu prilejul efectuării controlului sau a altor organe prevăzute de lege;
- ori de câte ori sunt indicii că există lipsuri sau plusuri în gestiune, care nu pot fi stabilite cert decât prin inventariere;
- ori de câte ori intervine o predare – primire de gestiune;
- cu prilejul reorganizării gestiunilor;
- ca urmare a calamităţilor naturale sau a unor cazuri de forţă majoră;
- în alte cazuri prevăzute de lege.

Inventarierea are ca scop principal stabilirea situaţiei reale a tuturor elementelor de activ şi de pasiv ale fiecărei unităţi, precum şi a bunurilor şi valorilor deţinute cu orice titlu, aparţinând altor persoane juridice sau fizice, în vederea întocmirii situaţiilor financiare anuale care trebuie să-i ofere o imagine fidelă a poziţiei financiare şi a performanţei unităţii pentru respectivul exerciţiu financiar.

Întrucât între datele înregistrate în contabilitate şi realitatea din teren pot să apară unele nepotriviri de ordin cantitativ, calitativ şi valoric, se impune verificarea integrităţii materiale şi financiare a elementelor de activ şi de pasiv. Această operaţiune se realizează prin intermediul *procedeului numit inventariere.*

Inventarierea reprezintă procedeul de stabilire faptică, cantitativă şi valorică sau numai valorică a elementelor de activ şi de pasiv în vederea comparării acestora cu datele consemnate în contabilitate.

Inventarul ***ca instrument de control al gestiunii, presupune o activitate laborioasă, de mare răspundere în ceea ce priveşte situaţia trecută, prezentă şi viitoare a unei unităţi patrimoniale.***

Rolul inventarierii rezultă din *funcţiile* acesteia, care pot fi sintetizate astfel:

Scanned with OKEN Scanner

a) Determinarea situaţiei reale a elementelor de activ şi de pasiv

Are ca obiectiv construcţia unui bilanţ care să respecte principiul fundamental al contabilităţii „imaginea fidelă", şi în acelaşi timp să facă posibilă determinarea unor indicatori semnificativi ai activităţii economico – financiare.

Presupune determinarea stocurilor faptice din punct de vedere cantitativ, iar ulterior exprimarea valorică a acestora cu ajutorul preţurilor, respectiv tarifelor.

Prin această funcţie se determină diferenţele dintre stocurile scriptice consemnate în contabilitate şi cele faptice, existente pe teren.

b) Controlul asupra integrităţii materiale şi financiare a elementelor de activ şi de pasiv

Se realizează prin verificarea periodică a gestiunilor de valori materiale şi băneşti.

Prin acest control se urmăresc:

- modificările cantitative, calitative şi valorice ce au avut loc în structura elementelor de activ pe parcursul transportului, manipulării, depozitării, etc.;
- descoperirea unor erori sau omisiuni la înregistrarea în contabilitate a elementelor de activ şi de pasiv;
- constatarea unor nereguli în ceea ce priveşte păstrarea, depozitarea, manipularea, transportul bunurilor;
- descoperirea unor acte de indisciplină (furturi, risipă), neglijenţe, situaţii extraordinare (calamităţi naturale, etc.) datorită cărora elementele de activ au suferit modificări faţă de starea lor iniţială (normală, firească).

Complexitatea operaţiunilor pe care le presupune inventarierea, importanţa şi rolul acesteia în activitatea unităţii patrimoniale, face necesară *clasificarea* acesteia în funcţie de mai multe *criterii:*

a) După sfera de cuprindere, inventarierea poate fi:

Inventariere generală. Cuprinde toate elementele de activ şi de pasiv, atât cele care aparţin de drept întreprinderii, cât şi cele aflate temporar în unitate (închiriate, locaţie, custodie, etc.).

Aceasta este obligatorie în următoarele momente:

- la începutul activităţii;
- cel puţin o dată pe an, de regulă la sfârşitul anului (exerciţiului financiar);
- în situaţia fuziunii, încetării activităţii ori reorganizării gestiunilor.

Inventariere parţială. Cuprinde doar o parte din elementele de activ şi de pasiv, referindu-se numai la anumite categorii de elemente patrimoniale (ex. stocurile de bunuri, etc.) sau la anumite elemente patrimoniale cu rol important în activitatea unităţii şi cu o viteză de rotaţie diferită de a celorlalte componente ale gestiunii.

b) După perioada la care se desfăşoară, inventarierea poate fi:

Inventariere anuală. Este considerată o operaţiune obligatorie, înaintea întocmirii situaţiilor financiare anuale.

Scanned with OKEN Scanner

Inventariere ocazională. Se efectuează cu ocazia predării – primirii unei gestiuni; la fuzionarea unor unităţi sau la apariţia unor evenimente extraordinare (ex. calamităţi naturale).

Inventarierea periodică. Are loc la anumite intervale de timp, dinainte stabilite (lună, trimestru, semestru, an).

Inventarierea inopinată. Se desfăşoară fără anunţarea prealabilă a gestionarului, dar în prezenţa acestuia, şi urmăreşte verificarea corectitudinii acestuia în ceea ce priveşte gestionarea bunurilor pe care le are în administrare.

4.4.2. Etapele inventarierii

Ca activitate complexă, diversificată şi de importanţă vitală în activitatea unei întreprinderi, inventarierea trebuie organizată în mod corespunzător. Răspunderea în acest sens revine managerului, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligaţia gestionării elementelor de activ şi de pasiv.

Sunt obligate să organizeze şi să efectueze inventarierea activelor şi pasivelor:

- regiile autonome;
- societăţile comerciale;
- instituţiile publice;
- unităţile cooperatiste şi alte persoane juridice cu şi fără scop patrimonial;
- persoanele fizice care au calitatea de comerciant şi orice entitate care administrează bunuri şi valori.

Activitatea laborioasă de inventariere se efectuează pe parcursul mai multor faze sau *etape* şi anume:

- pregătirea inventarierii;
- inventarierea propriu – zisă;
- stabilirea rezultatului inventarierii;
- regularizarea diferenţelor constatate la inventariere.

Pregătirea inventarierii

Este *etapa premergătoare* inventarierii propriu – zise în cadrul căreia se iau o serie de măsuri pentru a se asigura condiţiile desfăşurării corespunzătoare a operaţiunii în întregul său.

Aceste măsuri pot fi împărţite în două categorii:

- *măsuri organizatorice;*
- *lucrări de natură contabilă.*

a) Măsurile de natură organizatorică se referă la:

- stabilirea elementelor care urmează a se inventaria;
- desemnarea comisiilor, respectiv a subcomisiilor de inventariere;

Scanned with OKEN Scanner

- crearea condiţiilor corespunzătoare de lucru pentru comisia de inventariere;

- luarea de către comisia de inventariere a celor mai eficiente măsuri pentru efectuarea inventarierii în bune condiţiuni.

Ca măsură organizatorică, de primă importanţă, *numirea comisiilor* de inventariere se face de către conducătorul unităţii, prin *decizie scrisă.*

Comisia de inventariere trebuie să cuprindă cel puţin două persoane, din care una este preşedintele comisiei (responsabilul).

Cu ocazia inventarierii de mare amploare, se stabileşte o comisie centrală şi mai multe subcomisii de inventariere.

Din comisia de inventariere *nu pot face parte*: *gestionarii şi contabilii* care conduc evidenţa gestiunii respective.

Dintre *măsurile organizatorice ce vizează asigurarea condiţiilor corespunzătoare de lucru pentru comisia de inventariere*, se menţionează:

- participarea la inventariere a întregii comisii dar şi a gestionarului sau al înlocuitorului de drept al acestuia;

- asigurarea personalului necesar pentru manipularea bunurilor inventariate;

- dotarea cu aparate şi instrumente pentru măsurare, cântărire, etc. inclusiv cu rechizitele necesare;

- dotarea comisiei cu sisteme de sigilare a spaţiilor inventariate, inclusiv cu două rânduri de încuietori diferite;

- asigurarea protecţiei membrilor comisiei de inventariere în conformitate cu normele de protecţie a muncii.

Atribuţii importante înaintea începerii inventarierii propriu – zise, revin şi *comisiei de inventariere*. Aceasta va lua obligatoriu următoarele *măsuri:*

- închiderea şi sigilarea în prezenţa gestionarului, a spaţiilor în care se găsesc bunurile gestionate de către acesta;

- identificarea tuturor locurilor de depozitare a valorilor materiale ce urmează a fi inventariate;

- verificarea modului de funcţionare a aparatelor şi sistemelor de măsurare, respectiv cântărire;

- sistarea operaţiilor de predare – primire a bunurilor pe timpul inventarierii, iar dacă nu este posibil, aceasta să se facă în prezenţa comisiei, făcându-se menţiunea pe documentul justificativ „primit" sau „eliberat" în timpul inventarierii;

- să bareze şi să semneze după ultima operaţie de intrare – ieşire, consemnată în documentele gestiunii (notă recepţie, fişe de magazie, raport de gestiune, etc.)

- să solicite *o declaraţie scrisă* gestionarului, din care să rezulte următoarele:

- dacă gestionează bunuri şi valori în alte locuri decât cele cunoscute de comisie;

Scanned with OKEN Scanner

- dacă deţine bunuri aparţinând terţilor, cu sau fără documente legale;

- dacă are cunoştinţa de existenţa unor plusuri sau minusuri în gestiune;

- dacă deţine valori materiale pentru care nu s-au întocmit documente de recepţie sau a expediat bunuri fără documente legale;

- dacă are documente de predare – primire neoperate în evidenţa gestiunii sau nepredate compartimentului de contabilitate, etc.

b) Lucrările premergătoare de natură contabilă se referă la înregistrarea la zi, a tuturor operaţiilor economico – financiare, verificarea exactităţii înregistrărilor în conturi şi stabilirea soldurilor pentru conturile sintetice şi analitice, în vederea comparării acestora cu rezultatelor inventarierii.

Inventarierea propriu – zisă

Inventarierea propriu – zisă este operaţiunea cea mai importantă în cadrul căreia *se realizează din punct de vedere practic*, operaţiunea de constatare, consemnare în documente şi evaluare a elementelor de activ şi de pasiv.

În această etapă are loc stabilirea concretă, reală şi directă a existenţei şi mărimii elementelor patrimoniale, prin: *cântărire, măsurare, cubare, numărare*, în funcţie de natura elementelor supuse inventarierii.

Descrierea elementelor inventariate se face în cadrul *listelor de inventariere.* În cadrul acestora se consemnează: denumirea, felul, natura, codul, cantitatea, calitatea, preţul unitar şi valoarea elementelor inventariate.

Listele de inventar se întocmesc pe locuri de depozitare şi pe gestionari, pe categorii de bunuri inventariate, în mod distinct pentru bunurile corespunzătoare calitativ, faţă de cele deteriorate, neutilizabile sau fără desfacere asigurată.

De asemenea, se trec în liste separate, bunurile aparţinând altor persoane, dar aflate în unitate cu ocazia inventarierii.

Listele de inventariere se semnează, filă cu filă, atât de către gestionar, cât şi de către comisia de inventariere.

Evaluarea elementelor inventariate se face la nivelul *valorii actuale*, denumită şi *valoare de inventar.*

În mod concret, evaluarea principalelor categorii de bunuri se face astfel:

- *activele imobilizate, stocurile şi celelalte bunuri corespunzătoare calitativ,* se evaluează la *valoarea de intrare,* prin care se înţelege: preţurile la care au fost înregistrate la intrarea în patrimoniu;

- *bunurile depreciate* se evaluează în funcţie de *utilitatea* acestora şi preţul *pieţei;*

Dacă valoarea de inventar este mai mare decât valoarea din contabilitate, în listele de inventar se vor înscrie valorile din contabilitate, iar în situaţia în care valoarea de inventar este mai mică decât valoarea din contabilitate, în listele de inventar se vor înscrie valorile de inventar;

Scanned with OKEN Scanner

- *creanţele şi datoriile* se evaluează la *valoarea nominală,* iar cele incerte, la valoarea probabilă de încasat, respectiv de plată;

Listele de inventariere constituie documente de bază pentru stabilirea rezultatelor inventarierii, altfel spus, a minusului, respectiv plusului de inventar.

Stabilirea rezultatelor inventarierii

Este *etapa* în cadrul căreia rezultatele operaţiunii de inventariere propriu – zise, se centralizează, grupându-se pe categorii de elemente patrimoniale (mărfuri, obiecte de inventar, ambalaje, etc.), în vederea comparării cu situaţia scriptică evidenţiată în contabilitate.

În funcţie de *raportul dintre rezultatele inventarierii* şi cele stabilite prin documente contabile, pot rezulta două *situaţii distincte*, şi anume:

- *plus de inventar,* atunci când *stocurile faptice* determinate valoric prin inventariere sunt mai mari decât cele scriptice (din contabilitate) de asemenea valoric. Bunurile constatate ca plusuri în gestiune se vor evalua la *valoarea justă*;
- *minus de inventar,* atunci când stocurile faptice sunt mai mici decât stocurile scriptice, (exprimate valoric). Administratorii vor lua măsura imputării lipsurilor în gestiune la valoarea lor de înlocuire.

Valoarea de înlocuire reprezintă costul de achiziţie al unui bun cu caracteristici şi grad de uzură similare celui lipsă în gestiune la data constatării pagubei, şi va cuprinde: preţul de cumpărare practicat pe piaţă, la care se adaugă taxele nerecuperabile, inclusiv TVA, cheltuielile de transport, aprovizionare şi alte cheltuieli accesorii necesare pentru punerea în stare de utilitate sau pentru intrarea în gestiune a bunului respectiv.

La stabilirea valorii debitului, în cazul în care lipsurile în gestiune nu sunt considerate infracţiuni, se va avea în vedere posibilitatea compensării lipsurilor cu eventualele plusuri constatate, dacă sunt îndeplinite următoarele condiţii:

- să existe riscul de confuzie între costurile aceluiaşi bun material din cauza asemănării în ceea ce priveşte aspectul exterior;
- diferenţele constatate în plus sau în minus să privească aceeaşi perioadă de gestiune şi aceeaşi getiune.

Rezultatele inventarierii sunt consemnate într-un *proces verbal* care trebuie să conţină obligatoriu următoarele:

- felul inventarierii;
- elementele inventariate;
- perioada inventariată;
- gestiunile inventariate;
- compensările efectuate;
- bunurile depreciate, depistate la inventariere;
- rezultatul inventarierii;
- concluzii şi propuneri făcute de comisia de inventariere.

Scanned with OKEN Scanner

După finalizarea operațiunii de inventariere, indiferent de rezultatele acesteia, se va solicita gestionarului o *declarație scrisă* din care să rezulte impresiile acestuia cu privire la modul de desfășurare a inventarierii.

Vor fi exprimate de asemenea în declarație, punctele de vedere ale gestionarului cu privire la rezultatul inventarierii, cauzele care au condus la situația de fapt și modalitatea de recuperare a eventualelor pagube (lipsuri în gestiune) atunci când este cazul.

Regularizarea diferențelor constatate la inventariere

Pentru a se asigura *concordanța între datele din contabilitate și cele constatate la inventariere*, este necesar a se efectua înregistrările adecvate prin care să se pună de acord rezultatele inventarierii cu cele evidențiate în contabilitate. Se poate spune că prin această operațiune are loc regularizarea rezultatelor inventarierii , când datele din contabilitate (scriptice) sunt aduse prin înregistrări contabile adecvate, la nivelul rezultatelor determinate prin inventariere.

Lipsurile constatate cu ocazia inventarierii pot avea cauze *obiective* (spargeri, scăzăminte în limite normale, etc) sau cauze *subiective* datorate unor neglijențe sau sustrageri.

În primul caz se consideră că lipsurile sunt neimputabile, acestea înregistrându-se în contabilitate prin *afectarea cheltuielilor* perioadei de gestiune.

În cel de-al doilea caz, lipsurile se consideră imputabile și ca atare trebuie *recuperate* de la cei vinovați.

Plusurile constatate la inventariere se înregistrează ca intrări în gestiunea unității, diminuându-se cu valoarea acestora cheltuielile de exploatare sau financiare ale unității patrimoniale.

Prin înregistrarea în contabilitate a plusurilor, respectiv a minusurilor la inventariere, se asigură corelația dintre datele consemnate în contabilitate și realitatea constatată prin inventariere, ceea ce permite construcția unui *bilanț bazat pe principiul „imaginii fidele a poziției financiare și a performanțelor întreprinderii"*.

Datele consemnate în listele de inventariere și procesul verbal de inventariere sunt centralizate și grupate conform posturilor din bilanțul contabil, în cadrul documentului obligatoriu numit *„Registru inventar"*.

Înregistrarea diferențelor cantitative la inventariere

1) Plusuri cantitative:

a) *Imobilizări corporale* – se înregistrează ca o intrare de imobilizări și o creștere a subvențiilor pentru investiții

---

213 „ Instalații tehnice, mj. de trans. animale și plantații" = 131 „Subvenții pentru investiții"

Scanned with OKEN Scanner

b) *Materii prime* – se înregistrează ca o intrare de natura materiilor prime şi o reducere a cheltuielilor aferente

301 „Materii prime”	=	601 „Cheltuieli cu materiile prime”

c) *Mărfuri* – se înregistrează ca o intrare de mărfuri şi o reducere a cheltuielilor cu mărfurile şi respectiv o creştere a adaosului comercial aferent.

371 „Mărfuri”	=	%
		607 „Cheltuieli cu mărfurile”
		378 „Adaos comercial”

d) *Produse finite* – se înregistrează ca o creştere a stocurilor de produse finite, concomitent cu creşterea veniturilor potenţiale (variaţia stocurilor)

345 „Produse finite”	=	711 „Variaţia stocurilor”

e) *Plusul constatat* la casierie determină înregistrarea creşterii numerarului şi a veniturilor

531 „Casa”	=	768 „Alte venituri financiare”

2) Lipsurile (minusurile) cantitative pot fi imputabile şi neimputabile

2.1. Lipsurile neimputabile se înregistrează ca o ieşire de utilităţi (bunuri), concomitent cu creşterea cheltuielilor exerciţiului financiar.

a) Imobilizări corporale

- amortizate complet

281 „Amortizarea imob. corporale”	=	213 „Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii”

- amortizate parţial

Scanned with OKEN Scanner

%	=	213 „Instalații tehnice, mijloace
281 „Amortizarea imob. corporale" (cu valoarea amortizării)		de transport, animale și plantații"
6583 „Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital" (cu valoarea neamortizată)		

- neamortizate:

6583 Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital" (cu valoarea neamortizată)	=	213 „Instalații tehnice, mj. de transport, animale și plantații"

b) Materii prime

601 "Cheltuieli cu materiile prime"	=	301 „Materii prime

c) Mărfuri

%	=	371 „Mărfuri"
607 „Cheltuieli cu mărfurile"		
378 „Adaos comercial"		

d) Produse finite

711 „Variația stocurilor"	=	345 „Produse finite"

2.2. Lipsurile imputabile se recuperează de la cei vinovați, imputarea se face la valoarea actuală (de înlocuire) existentă la data producerii sau constatării pagubei.

Ex: Înregistrarea lipsurilor imputabile la elementul materii prime:

- includerea pe cheltuieli a valorii contabile pentru scăderea din gestiune a stocurilor de materii prime (ca și în cazul 2.1.)

601 „Cheltuieli cu materiile prime"	=	301 „Materii prime"

- imputarea lipsurilor

428 „Alte datorii sau creanțe în legătură cu personalul"	=	%
		758 „Alte venituri din exploatare"
		4427 „TVA colectată"

Dacă persoanele sunt din afara întreprinderii se utilizează contul 461 „Debitori diverși".

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 5.

BALANȚA DE VERIFICARE - procedeu de centralizare și verificare a înregistrărilor efectuate cu ajutorul conturilor

5.1. Definire, importanță și funcțiile balanței de verificare a conturilor

În conformitate cu Legea contabilității nr. 82/1991 republicată în anul 2005[48], agenții economici sunt obligați să întocmească cel puțin anual la încheierea exercițiului financiar sau la termenele de întocmire a situațiilor financiare periodice *balanța de verificare a conturilor.*

Aceasta este reprezentată de un document cu o structură specifică, prin care se realizează *centralizarea și verificarea* corectitudinii înregistrărilor efectuate cu ajutorul conturilor.

Necesitatea balanței de verificare rezultă din rolul acesteia, respectiv de a generaliza, centraliza și prezenta într-o formă grupată elementele patrimoniale.

Balanța de verificare se prezintă sub forma unei *liste* (tablou) ce cuprinde conturile din registrul Cartea mare, care furnizează informații în legătură cu soldurile inițiale, mișcările (sau rulajele) intervenite într-o anumită perioadă de gestiune (lună, trimestru, semestru, an) și soldurile finale la data întocmirii ei.

Putem spune deci că *balanța de verificare* este procedeul de centralizare și verificare a egalităților generate de dubla înregistrare, (atât structural cât și global).

Ca procedeu specific metodei contabilității balanța de verificare îndeplinește următoarele *funcții:*

Funcția de verificare presupune un control al exactității înregistrărilor consemnate în conturi. Se realizează pe baza respectării principiului dublei înregistrări, atât în cadrul conturilor sintetice cât și a celor analitice. Prin această funcție, balanța de verificare asigură corelația dintre egalitățile generate de dubla înregistrare și totalul rulajelor debitoare și creditoare din registrul jurnal. De asemenea, se asigură concordanța dintre totalul sumelor finale debitoare și totalul sumelor finale creditoare din registrul Cartea Mare și dintre totalul sumelor finale debitoare și totalul sumelor finale creditoare din balanța de verificare, prin faptul că la începutul perioadei de gestiune, soldurile inițiale ale conturilor se preiau din

[48] M. Of. partea I, nr. 48/14.01.2005

Scanned with OKEN Scanner

bilanţul precedent, iar acestea devin poziţii distincte în cadrul primei coloane (solduri iniţiale) ale balanţei de verificare.

Funcţia de grupare şi centralizare a datelor înregistrate în conturi. Se realizează prin însumarea tuturor existenţelor şi mişcărilor intervenite într-o anumită perioadă de timp, atât în cadrul fiecărui element patrimonial cât şi pe ansamblul activităţii întreprinderii. Centralizarea informaţiilor obţinute din conturi se realizează atât pentru perioada curentă cât şi cumulat de la începutul exerciţiului. Prin gruparea şi centralizarea datelor se realizează o legătură de intercondiţionare între cont şi bilanţul contabil. Astfel, soldurile finale sunt preluate din fişele de cont în balanţa de verificare şi de aici în bilanţul contabil.

Funcţia de legătură dintre conturile sintetice şi bilanţ. Aşa cum s-a prezentat în capitolele precedente, contul furnizează informaţii detaliate, permanente asupra fiecărui mijloc economic, sursă sau proces economic iar bilanţul realizează o prezentare de ansamblu a activităţii întreprinderii la un moment dat. Legătura dintre cont şi bilanţ se realizează prin centralizarea şi verificarea exactităţii datelor înregistrate în conturi cu ajutorul balanţei de verificare. Această legătură se concretizează în faptul că datele din bilanţ reprezintă soldurile finale ale conturilor de activ şi de pasiv preluate din balanţa de verificare şi apoi prelucrate şi grupate conform necesităţilor de întocmire a bilanţului.

Funcţia de legătură dintre conturile sintetice şi conturile analitice. Se realizează prin centralizarea care are loc la sfârşitul perioadei (lunii), prin însumarea datelor din conturile analitice care trebuie să concorde cu totalul fiecărui cont sintetic. Aceasta se întâmplă atunci când un cont sintetic cuprinde mai multe conturi analitice, totalul debitului şi totalul creditului contului sintetic obţinându-se prin însumarea conturilor analitice în care a fost dezvoltat contul sintetic. Realizarea acestei funcţii este posibilă prin întocmirea balanţei de verificare analitice pentru fiecare cont sintetic care se desfăşoară pe conturi analitice.

Funcţia de grupare, analiză şi control a datelor contabile

Prin *gruparea* datelor obţinute din conturi, balanţa de verificare devine un instrument de analiză şi control a activităţii întreprinderii. Aceasta se realizează pe fiecare cont în parte, pe grupe de conturi şi pe clase de conturi.

Balanţa de verificare constituie un instrument indispensabil analizei curente a activităţii economico – financiare, de realizare a unui *control* asupra modului de gestionare a patrimoniului în cadrul perioadei de gestiune efective.

În concluzie, putem spune că *balanţa de verificare* reprezintă un procedeu de bază al metodei contabilităţii, prin care *se asigură*:

- gruparea, centralizarea şi verificarea exactităţii datelor furnizate de conturi;
- legătura dintre conturile sintetice şi conturile analitice;
- legătura dintre bilanţul iniţial şi cont precum şi dintre cont şi bilanţul final;

Scanned with OKEN Scanner

- controlul periodic (lunar) al egalității dintre totalul rulajelor, respectiv al soldurilor, asigurând astfel premizele egalității bilanțiere dintre utilități (active) și resurse (datorii și capitaluri proprii).

5.2. Categorii de balanțe de verificare

Balanțele de verificare elaborate la nivelul unei întreprinderi pot fi clasificate în funcție de mai multe *criterii:*

1) După sfera de cuprindere a conturilor:

- *Balanțele de verificare sintetice,* care cuprind toate conturile sintetice de gradul I și II, utilizate de un agent economic.

- *Balanțele de verificare analitice,* cuprind toate conturile analitice ale unui cont sintetic și sunt întocmite înaintea balanțelor de verificare sintetice. Acestea asigură concordanța dintre elementele de detaliu ale unui cont și contul sintetic în ansamblul său.

2) După forma de prezentare:

- *Balanța de verificare sub formă tabelară;*

- *Balanța de verificare sub forma unui tablou (tabel) matricial (balanța șah).*

Balanța de verificare șah se prezintă sub forma unui tablou (table sah) în cadrul căruia conturile se înscriu în aceeași ordine, atât pe verticală cât și pe orizontală. În cadrul pătratelor care se formează din întretăierea liniilor cu coloanele, se înscriu sumele corespunzătoare conturilor evidențiate. În cadrul acestei forme de balanțe, egalitățile se obțin o singură dată, la întretăierea rândurilor și coloanelor respective.

3) După egalitățile pe care le conțin. Există posibilitatea construcției următoarelor forme de balanțe de verificare:

a) Balanța de verificare cu o singură egalitate. Cuprinde o singură egalitate, respectiv între elementele unei singure coloane. Se poate prezenta sub două variante:

- balanța de sume, cuprinde egalitatea: $T\sum D = T\sum C$,

unde: $T\sum D = Si_d + R_d$
$T\sum C = Si_c + R_c$

- balanța soldurilor, cuprinde egalitatea: $TSf_d = TSf_c$

în care: $T\sum D$ – total sume debitoare;
$T\sum C$ – total sume creditoare;
Si_d – solduri inițiale debitoare;
Si_c – solduri inițiale creditoare;
R_d – rulaje debitoare;
R_c – rulaje creditoare;
TSf_d – total solduri finale debitoare;

Scanned with OKEN Scanner

TSf_c – total solduri finale creditoare.

b) Balanța de verificare cu două serii de egalitate. Este cunoscută sub denumirea de *balanța sumelor și a soldurilor* și este o combinație a celor două variante a balanței cu o singură egalitate.

Presupunem egalități între:

I. $T\sum D = T\sum C$
II. $TSf_d = TSf_c$

c) Balanța de verificare cu trei serii de egalități. Este construită pe criteriul separării soldurilor inițiale de rulaje. Cuprinde următoarele trei serii de egalități:

I. $Tsi_d = TSi_c$
II. $TR_d = TR_c$
III. $TSf_d = TSf_c$

d) Balanța de verificare cu patru serii de egalități. Poartă denumirea de „balanța de rulaje lunare cu sume precedente".

Egalitățile pe care le cuprinde o astfel de balanță sunt obținute din celelalte forme de balanțe, și anume:

I. $Tsi_d = TSi_c$
II. $Trd = Trc$
III. $T\sum D = T\sum C$
IV. $TSf_d = TSf_c$

sau

I. $T\sum pD = T\sum pC$
II. $TRcd = TRcc$
III. $T\sum D = T\sum C$
IV. $TSf_d = TSf_c$

în care:

$T\sum pD$; $T\sum pC$ - sume din lunile precedente (debitoare, creditoare)
TRcd ; TRcc – rulaje curente (debitoare, creditoare)

Este cea mai importantă categorie de balanță, fiind obligatorie înaintea întocmirii bilanțului contabil.

e) Balanța de verificare cu cinci serii de egalități, se bazează pe principiul separării totalului sumelor din luna curentă de totalul sumelor din luna precedentă. Egalitățile care intervin în cazul unei astfel de balanțe sunt:

I. $TSi_d = TSi_c$
II. $TRc_d = TRC_c$
III. $TRd_{lc} = TRc_{lc}$
IV. $T\sum D = T\sum C$
V. $TSf_d = TSf_c$

unde:

TRc_d ; TRc_c – total rulaje cumulate (debitoare, creditoare)
TRd_{lc} ; TRc_{lc} – total rulaje curente (debitoare, creditoare)

Scanned with OKEN Scanner

f) Balanţele de verificare auxiliare. Se clasifică după felul soldului pe care îl prezintă conturile pentru care se întocmesc la sfârşitul perioadei în:

- balanţe de verificare pentru conturi monofuncţionale;
- balanţe de verificare pentru conturi bifuncţionale;

Balanţele de verificare pentru conturi monofuncţionale se clasifică după numărul etaloanelor de evidenţă utilizate în:

- balanţe de verificare pentru conturi cu un singur etalon de evidenţă (valoric): Furnizori, Clienţi, etc.
- balanţe de verificare pentru conturi cu două etaloane de evidenţă (cantitativ şi valoric): Materii prime, Produse finite, Mărfuri, etc. (spre exemplificare prezentăm pentru contul 371 „Mărfuri"):

Balanţa de verificare auxiliară a contului 371 „Mărfuri"

Denumirea conturilor analitice	Etalon (cont)	Cantităţi			Total sume		Sold
		Intrări	Ieşiri	Stoc	D	C	
TOTAL							
Cont sintetic 371 „Mărfuri"							

Balanţele de verificare auxiliare pentru conturile bifuncţionale prezintă particularitatea ce rezultă din felul soldurilor conturilor analitice care pot avea unele sold debitor iar altele sold creditor. De aceea, totalul soldurilor debitoare şi creditoare ale conturilor analitice prin însumarea lor algebrică este egal şi de aceeaşi sumă cu soldul contului sintetic.

5.3. Întocmirea balanţei de verificare a conturilor

Elaborarea balanţei de verificare reprezintă o lucrare complexă, realizată la anumite intervale de timp, conform necesităţilor de informare impuse de situaţia în care se găseşte întreprinderea.

Scanned with OKEN Scanner

Construcţia unei balanţe de verificare presupune parcurgerea următoarelor *etape:*

- *se trec* din bilanţul precedent (sau balanţa precedentă) în conturile redeschise pentru anul curent, sumele corespunzătoare (soldurile finale) reprezentând pentru anul curent *soldurile iniţiale* ale balanţei anului curent;
- *se înregistrează* operaţiile economico – financiare în ordine cronologică cu ajutorul *notelor de contabilitate*;
- *se transpun* datele din notele contabile în *registrul jurnal* (evidenţa cronologică) şi apoi în *fişele de cont* (evidenţa sistematică), deschise individual pentru fiecare element patrimonial (conturi sintetice);
- *se determină* în cadrul fiecărei fişe de cont: *totalul rulajelor debitoare,* respectiv *creditoare; totalul sumelor* debitoare, respectiv creditoare şi totalul *soldurilor finale* debitoare şi creditoare;
- se preiau din fişele de cont: soldurile iniţiale; rulajele; total sume; soldurile finale după însumare pe coloane perechi.

şi se transpun în coloanele speciale ale balanţei de verificare.

- *se adună* coloanele balanţei de verificare, urmărindu-se egalităţile perechi dintre: Tsi_d şi Tsi_c; TR_d şi TR_c; $T\sum D$ şi $T\sum C$ şi TSf_d şi TSf_c.

5.4. Erori de înregistrare, identificabile cu ajutorul balanţei de verificare a conturilor

Activitatea complexă pe care o presupune elaborarea balanţei de verificare a conturilor, nu exclude apariţia unor erori de înregistrare. Acestea pot fi împărţite în două *categorii:*

- erori care determină apariţia unor *inegalităţi* între totalurile coloanelor perechi;
- erori care *nu influenţează egalităţile* totalului coloanelor perechi.

a) *Inegalităţile între totalurile coloanelor balanţei* de verificare se pot datora următoarelor tipuri de *erori*:

- *Erori de înregistrare în evidenţa sistematică.* Apar fie din omisiunea transcrierii unei sume din evidenţa cronologică sau din actul justificativ, în conturi; fie din transcrierea greşită a acestor sume.

O asemenea situaţie poate fi exemplificată astfel:

- suma a fost trecută în debit, dar omisă în creditul contului respectiv, sau invers;
- scrierea incompletă a unei sume sau cu cifre inversate;
- scrierea altor sume în unul din conturile şi a sumei corecte în contul corespondent.

Asemenea erori se identifică prin confruntarea tuturor înregistrărilor cronologice (registrul jurnal), cu cele din evidenţa sistematică (fişe de cont), şi dacă este cazul, confruntarea cu documentele justificative sau primare.

Scanned with OKEN Scanner

- *Erori de pregătire a conturilor.* Pot apare din însumarea greşită a rulajelor sau determinarea greşită a soldurilor. Aceste erori se corectează prin refacerea tuturor calculelor în cadrul fişelor de cont.

- *Erori de întocmire a balanţei conturilor.* Intervin ca urmare a unor greşeli la însumarea coloanelor, la preluarea rulajelor sau a soldurilor din fişele de cont. Identificarea acestora se face prin punctaj, iar dacă este nevoie, prin refacerea tuturor calculelor.

b) Erori care *nu influenţează egalităţile* între totalul coloanelor perechi, sunt:

- E*rori de înregistrare în registrul jurnal.* Cauzate de:
  - inversarea unei formule contabile;
  - înregistrarea unei operaţii de mai multe ori;
  - folosirea greşită a conturilor corespondente.

În astfel de cazuri sumele înregistrate în debit, respectiv credit neinfluenţând egalităţile balanţei.

- *Erori de imputare.* Sunt generate de transcrierea greşită a sumelor din evidenţa cronologică, într-un alt cont decât cel din nota contabilă (articolul contabil).

- *Erori de compensaţie.* Apar ca urmare a trecerii greşite a sumelor din documentele justificative sau din registrul jurnal în conturi, trecându-se o sumă în plus într-o parte a unui cont sau a mai multor conturi, şi o sumă în minus, de egală valoare cu suma în plus, în aceeaşi parte a unui cont, sau a mai multor conturi, astfel încât sumele în plus se compensează cu cele în minus.

- *Omisiuni de înregistrare.* Constau în neînregistrarea unor operaţiuni în evidenţa cronologică, şi nici în cea sistematică, ceea ce conduce la neinfluenţarea rulajelor şi nici a soldurilor.

Aceste erori pot fi identificate prin apariţia de solduri necorespunzătoare la unele conturi; descoperirea documentelor neînregistrate sau a unor reclamaţii din partea furnizorilor sau clienţilor, etc.

Erorile din evidenţa cronologică, note de contabilitate sau registrul jurnal se corectează prin formule contabile de stornare, iar cele din evidenţa sistematică, prin corectarea sumelor greşite, respectiv prin anularea acestora şi înscrierea sumei corecte în cadrul documentelor justificative.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 6.

CONTABILITATEA CONSTITUIRII ÎNTREPRINDERILOR DIN COMERȚ ȘI TURISM

6.1. Modalități de constituire a întreprinderile de comerț și turism

Contabilitatea este organizată în cadrul fiecărei unități patrimoniale care are calitatea de comerciant.

Întreprinderea este un instrument complex care poate fi studiat din mai multe puncte de vedere astfel:

✓ Din punct de vedere **juridic** întreprinderea este purtătoare de drepturi pe care le dobândeşte din momentul în care este constituită, precum şi de obligaţii;

✓ Din punct de vedere **economic** întreprinderea este deținătoarea unui capital pe care îl investeşte în vederea obţinerii de profit;

✓ Din punct de vedere **socio-uman** întreprinderea foloseşte resurse umane în vederea obţinerii produsului finit.

Potrivit Legii nr. 31/1991 privind societățile comerciale, pot fi înființate mai multe tipuri de societăți comerciale, şi anume:

- Societate în nume colectiv (SNC);
- Societate în comandită simplă (SCS);
- Societate pe acţiuni (SA);
- Societate în comandită pe acţiuni (SCA);
- Societate cu răspundere limitată (SRL).

Orice întreprindere pentru a se putea înființa trebuie să-şi constituie capitalul social. Capitalul reprezintă o categorie economică sub formă de numerar, echivalente de numerar sau bunuri destinate activității economice din care se obțin alte bunuri şi servicii, ce urmează a fi valorificate în vederea obţinerii de profit.

Din punct de vedere al structurii capitalurile sunt formate din patru componente: capital propriu, capital împrumutat, subvenţii pentru investiţii şi Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli.

Mărimea capitalului social se stabileşte ţinând cont de o serie de factori, şi anume:

- tipul de unitate patrimonială ;
- forma de organizare ;

- căile de constituire a capitalului.

Pentru constituirea unei societăți comerciale trebuie să se întocmească următoarele documente:

- **codul unic de înregistrare** la Registrul comerțului, reprezintă documentul ce atestă înființarea întreprinderii și existența sa ca persoană juridică;
- **Actul constitutiv** (statutul, contractul de societate) prin care se stabilește modul de organizare și funcționare a întreprinderii;
- **Sentința de autorizare**, emisă de instanța judecătorească;
- **Codul fiscal.**

6.2. Conținutul capitalurilor proprii

Din punct de vedere fianciar Capitalul propriu este definit ca reprezentând dreptul acționariilor sau asociaților (interesul rezidual) în activele întreprinderii după deducerea tuturor datoriilor (OMFP nr.94 din 2001). Deci, el reprezintă sumele nedatorate la încheierea exercițiului financiar sub forma resurselor proprii ale întreprinderii, destinate finanțării durabile și care redă dimensiunea „gradului de sănătate" a întreprinderii.

Capitalul propriu reprezintă totalitatea capitalurilor proprietate individuală sau a asociaților, fiind o componentă a pasivului bilanțului și se compune din: aporturile de capital (capital social), primele de capital, rezervele din reevaluare, rezervele, rezultatul reportat și rezultatul exercițiului.

Capitalul social este egal cu valoarea nominală a acțiunilor sau părților sociale deținute de asociați sau acționari, respectiv cu valoarea aportului în natură sau în numerar, a rezervelor încorporate și profitului repartizat pentru majorarea capitalului sau altor operațiuni care conduc la modificarea acestuia.

Primele de capital reprezintă excedentul dintre valoarea de emisiune, pe de o parte și, respectiv valoarea bunurilor primite ca aport și valoarea acțiunilor și părților sociale, pe de altă parte. Primele pot fi: de emisiune, de aport, de conversie a obligațiunilor în acțiuni, de fuziune.

Rezervele din reevaluare exprimă plusul sau minusul rezultat din reevaluarea imobilizărilor corporale supuse reevaluării în condițiile legii. Rezervele din reevaluare se transferă la rezerve sau capital social, potrivit legii.

Rezervele sunt de trei categorii:

- rezerve legale;
- rezerve pentru acțiuni proprii;
- rezerve statutare;
- alte rezerve.

Rezervele legale se constituie la sfârșit de an din profitul brut al întreprinderii, în cotele și limitele prevăzute de lege (de până la 5% dar nu mai mult de 20% din capital).

Scanned with OKEN Scanner

Rezervele pentru acţiuni proprii se constituie din profitul net pentru creearea rezervei aferente acţiunilor proprii dobândite inclusiv cele aflate în portofoliu. (valoarea nu poate depăşi 10 % din capitalul social vărsat).

Rezervele statutare se constituie anual din profitul net al întreprinderii, conform prevederilor din statutul acesteia.

Alte rezerve, neprevăzute de lege sau de statut, pot fi constituite facultativ pe seama profitului net pentru: acoperirea pierderilor, creşterea capitalului social sau alte scopuri, potrivit Hotărârii Adunării Generale a Acţionarilor.

6.3. Contabilitatea analitică şi sintetică a capitalului propriu la întreprinderile de comerţ şi turism

Contabilitatea capitalului propriu se ţine în mod distinct pe fiecare formă a acestuia: capital social, prime de capital, rezerve din reevaluare, rezerve, rezultatul reportat şi rezultatul exerciţiului.

Capitalul social al întreprinderii îmbracă două forme: subscris nevărsat şi subscris vărsat. Acestea se înregistrează distinct în contabilitate, capitalul subscris nevărsat, pe baza actelor de constituire a întreprinderii, iar capitalul subscris vărsat, pe baza documentelor justificative privind vărsămintele de capital (chitanţe, procese-verbale de preluare a aportului în natură etc.)

Contabilitatea analitică a capitalului social se ţine pe acţionari sau asociaţi şi se evidenţiază numărul şi valoarea nominală a acţiunilor sau părţilor sociale subscrise şi vărsate. Valoarea nominală a unei acţiuni (Vna) sau părţi sociale (Vnp) se determină astfel:

$$Vna = \frac{\text{Capitalul social}}{\text{Nr. de acţiuni emise}} \quad \text{(lei / acţiune)} \qquad (2.1)$$

$$Vnp = \frac{\text{Capitalul social}}{\text{Nr. părţilor sociale}} \quad \text{(lei / parte socială)} \qquad (2.2)$$

Contabilitatea sintetică a capitalurilor se ţine cu ajutorul conturilor din grupele: *10 "Capital şi rezerve"* (101 "Capital social", 104 "Prime legate de capital" , 105 "Rezerve din reevaluare", 106 "Rezerve"); *11 „Rezultatul reportat"* (117 „Rezultatul Reportat"); *12 „Rezultatul exerciţiului"* (121 „Profit şi pierderi"); *13 „Subvenţii pentru investiţii"* (131 „Subvenţii pentru investiţii") şi *15*

Scanned with OKEN Scanner

Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli (151 „Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli").

În continuare se va prezenta pe scurt funcţionarea conturilor mai uzuale din cadrul conturilor de capitaluri.

Contul 101 "Capital social", ţine evidenţa capitalului subscris de acţionari sau asociaţi precum si vărsarea acestuia de către asociaţi şi acţionari. Acest cont se desfăşoară pe două conturi analitice de gradul doi: 1011 "Capital subscris nevărsat " şi 1012 "Capital subscris vărsat".

Contul 1011"Capital subscris nevărsat", ţine evidenţa capitalului subscris şi nevărsat de către asociaţi şi acţionari. Este un cont de *pasiv*.

Se creditează cu valoarea capitalului subscris şi nevărsat de acţionari, prin debitul contului 456 "Decontări cu asociaţii privind capitalul".

Se debitează cu valoarea capitalului vărsat de asociaţi sau acţionari, prin creditul contului 1012 "Capital subscris vărsat".

Soldul contului este creditor şi ne arată valoarea capitalului subscris şi nevărsat. În momentul când întreg capitalul a fost vărsat acest cont se soldează. Ca regulă, totdeauna soldul creditor al acestui cont este egal cu soldul debitor al contului 456 "Decontări cu asociaţii privind capitalul".

Contul 1012 "Capital subscris vărsat", ţine evidenţa capitalului subscris vărsat de către asociaţi şi acţionari. Este un cont de *pasiv*.

Se creditează cu valoarea capitalului vărsat de asociaţi sau acţionari prin debitul contului 1011 "Capital subscris nevărsat ".

Se debitează cu valoarea capitalului social retras de asociaţi sau acţionari prin creditul contului 456 "Decontări cu asociaţii privind capitalul".

Soldul contului este creditor şi ne arată valoarea capitalului subscris şi vărsat de către asociaţi şi acţionari.

Contul 104 "Prime legate de capital"

Întreprinderile de comerţ şi turism pentru oglindirea în contabilitate a primelor legate de capital pot utiliza contul **104** "Prime legate de capital" care se dezvoltă pe patru conturi sintetice de gradul II **1041** "Prime de emisiune "; **1042** " Prime de fuziune"; **1043** „ Prime de aport" şi **1044** „Prime de conversie a obligaţiunilor în acţiuni „. Este un cont de *pasiv*.

Se creditează cu valoarea primelor stabilite cu ocazia emisiuni de acţiuni sau a aportului adus de asociaţi sau acţionari prin debitul contului 456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul" .

Se debitează cu valoarea primelor de capital încorporate în capital sau la rezerve prin creditul conturilor 1012 „ Capital suscris vărsat", respectiv 106 „rezerve".

Soldul creditor reprezintă valoarea primelor legate de capital neîncorporate la capital sau la rezerve.

Contul 105 "Rezerve din reevaluare", ţine evidenţa diferenţelor dintre valoarea actuală (reevaluată) şi valoarea de intrare a imobilizărilor corporale (plusul şi minusul de valoare) şi a altor reevaluări efectuate potrivit legii. Este un cont de *pasiv*. Conform "Reglementărilor contabile armonizate" acest cont se

Scanned with OKEN Scanner

denumeşte **"Rezerve din reevaluare"** şi se defalcă pe trei subconturi, şi anume: *1051 "Rezerve din reevaluare aferente bilanţului de deschidere al primului an de aplicare a provizioanei la inflaţie", 1052 "Rezerve din reevaluare aferente exerciţiului în curs"* şi *1058 "Rezerve din reevaluări dispuse prin acte normative".*)

Se creditează cu valoarea diferenţelor rezultate din reevaluare imobilizărilor corporale prin debitul conturilor de imobilizări (211,212,213,214).

Se debitează cu diferenţele în minus rezultate din reevaluarea imobilizărilor corporale prin creditul conturilor de imobilizări corporale (211,212,213,214), precum şi cu sumele transferate la rezerve (106)

Soldul creditor reprezintă valoarea rezervelor din reevaluarea imobilizărilor corporale.

Contul 456 „Decontări cu asociaţii privind cpitalul" este un cont de activ şi evidenţiază decontările cu asociaţii sau acţionarii privind capitalul.

Se debitează cu valoarea capitalului subscris de acţionati sau asociaţi în natură sau în numerar (creanţa întreprinderii faţă de aceştia) prin creditul contului 1011 „Capital subscris nevărsat". Deasemenea se mai debitează şi cu valoarea aportului la capitalul social restituit ca urmare a retragerii asociaţilor prin creditul conturilor: 5121 „ Conturi la bănci în lei", 5311 „ Casa în lei" (aportul în numerar) respectiv: 211 „Terenuri", 213 „Instalaţii tehnice , mijloace de transport, animale şi plantaţii", 214"Mobilier, aparatură birotică şi echipament de protecţie", 301 „Materii prime", 302 „Materiale consumabile", 303 „Materiale de natura obiectelor de inventar", 371 „Marfuri" (aport în natură).

Se creditează cu aportul depus efectiv, în naturăprin debitul conturilor: 211 „Terenuri", 213 „Instalaţii tehnice , mijloace de transport, animale şi plantaţii", 214"Mobilier, aparatură birotică şi echipament de protecţie", 301 „Materii prime", 302 „Materiale consumabile", 303 „Materiale de natura obiectelor de inventar", 371 „Marfuri" şi în numerar prin debitul conturilor: 5121 „ Conturi la bănci în lei", 5311 „ Casa în lei". Se mai creditează cu reducerea capitalului ca urmare a retragerii aportului prin debitul contului 1012 „Capital subscris vărsat".

Soldul debitor reprezintă aportul la capitalul subscris şi nevărsat.

Contul 106 "Rezerve", ţine evidenţa rezervelor constituite conform limitelor prevăzute de lege şi de statut. Este un cont de *pasiv* care se dezvoltă pe conturi sintetice de gradul II : *1061 "Rezerve legale", 1062 "Rezerve pentru acţiuni proprii", 1063 "Rezerve statuare sau contractuale"* şi *1068 "Alte rezerve".*)

Se creditează cu valoarea rezervelor constituite din diverse surse prin debitul conturilor: 129 „Repartizarea profitului", 117 „Rezultatul reportat".

Se debitează cu valoarea rezervelor folosite, utilizate în diverse scopuriprin creditul conturilor : 1012 „Capital subscris vărsat", 117 „Rezultatul reportat".

Soldul creditor reprezintă valoarea rezervelor constituite şi neutilizate.

Contul 117 "Rezultatul reportat", ţine evidenţa profitului sau a pierderilor din exerciţiile financiare anterioare care nu au fost utilizate, respectiv

Scanned with OKEN Scanner

acoperite, şi care urmează a fi utilizate în exerciţiul curent. Este un cont *bifuncţional.*

Se debitează cu valoarea pierderilor realizate în exerciţiile curente reportate pentru exerciţiile viitoare, cu profitul net realizat în exerciţiile precedente şi destinat creşterii capitalului social şi a rezervelor, sau pentru acordarea de dividende acţionarilor, prin creditul conturilor: 1012 „Capital suscris vărsat", 106 „Rezerve", 457 „Dividende de plată", 121 „Profit şi prierderi".

Se creditează cu acoperirea pierderilor pe seama rezervelor, a profitului din exerciţiul curent sau a micşorării capitalului social, prin debitul conturilor: 129 „Repartizarea profitului", 106 „Rezerve", 1012 „Capital suscris vărsat", 121 „Profit şi prierderi".

Soldul debitor al contului reprezintă pierderea neacoperită, iar *soldul creditor* reprezintă profitul nerepartizat.

Principalele operaţii legate de capitalul propriu pot fi grupate astfel:

a) operaţii referitoare la subscrierea, mărirea şi reducerea capitalului social

- subscrierea capitalului social

456 "Decontări cu asociaţii privind capitalul = **1011**"Capital subscris nevărsat"

- vărsarea (depunerea) capitalului social subscris

% = **456** "Decontări cu asociaţii privind capitalul"
211 "Terenuri şi amenajări la terenuri"
212 "Construcţii"
213 „Instalaţii, mijloace de transport..."
5121 "Conturi la bănci în lei"
5124 "Conturi la bănci în valută"
etc.

- concomitent se înregistrează trecerea capitalului subscris nevărsat la capital subscris vărsat (pe baza notei contabile)

1011"Capital subscris nevărsat" = **1012** "Capital subscris vărsat"

- mărirea capitalului social pe seama profitului din anul curent, a profitului din anii precedenţi sau prin încorporarea rezervelor

Scanned with OKEN Scanner

%	=	**1012** "Capital subscris vărsat"
129 "Repartizarea profitului" **117** "Rezultatul reportat" **106** "Rezerve"		

- *micşorarea capitalului social cu reducerea capitalului social, cu pierderea realizată în exerciţiul curent, în exerciţiile anterioare sau prin retragerea unui asociat*

1012 "Capital subscris vărsat	=	%
		121 "Profit şi pierdere" **117** "Rezultatul reportat" **456** "Decontări cu asociaţii privind capitalul"

b) operaţii referitoare la înregistrarea şi încorporarea primelor legate de capital:

– *înregistrarea primelor de emisiune (când valoarea de emisiune a acţiunilor este mai mare decât valoarea lor nominală)*

456 "Decontări cu asociaţii privind capitalul	=	% **1011**"Capital subscris nevărsat" **1041** "Prime de emisiune"

- *înregistrarea primelor de fuziune*

456 "Decontări cu asociaţii privind capitalul"	=	**1042** "Prime de fuziune"

- *înregistrare primelor de aport*

456 "Decontări cu asociaţii privind capitalul"	=	**1043** "Prime de aport "

– *încorporarea primelor la capitalul social sau la rezerve*

104 "Prime legate de capital"	=	% **1012** "Capital subscris vărsat" **1068** "Alte rezerve"

c) operaţii referitoare la înregistrarea şi încorporarea rezervelor din reevaluare:

Scanned with OKEN Scanner

– *înregistrarea rezervelor din reevaluarea mijloacelor fixe şi a titlurilor de participare*

%		= **105** "Rezerve din reevaluare"
211 "Terenuri şi amenajări la terenuri"		
212 "Construcţii"		
213 „Instalaţii, mijloace de transport..."		
214 „Mobilier aparatură birotică şi alte imobilizări corporale"		

– *transferul rezervelor din reevaluare la rezerve*

105 "Rezerve din reevaluare"	=	**1068** "Alte rezerve".

d) operaţii referitoare la constituirea şi utilizarea rezervelor:

–constituirea rezervelor din profitul realizat în exerciţiul curent şi în exerciţiile precedente, din primele de emisiune şi din rezervele din reevaluare

	%	= **106** "Rezerve"
	129 "Repartizarea profitului"	
	117 "Rezultatul reportat"	
	1041 "Prime de emisiune"	
	105 "Rezerve din reevaluare"	

- *micşorarea rezervelor ca urmarea a încorporării în capitalul social, acoperirii pierderii realizate în exerciţiul precedent şi a pierderii reportată din exerciţiile precedente*

106 "Rezerve"	=	%
		1012 "Capital subscris vărsat"
		117 "Rezultatul reportat"

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 7.

CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR LA ÎNTREPRINDERILE DE COMERȚ ȘI TURISM

7.1. Conținutul, recunoașterea și clasificarea activelor imobilizate

Activele reprezintă o resursă controlată de întreprindere ca rezultat al unor evenimente trecute și de la care se așteaptă beneficii economice viitoare.

Activele sunt recunoscute în bilanțul întreprinderii dacă sunt indeplinite două criterii cumulativ:

- este posibilă generarea de beneficii economice viitoare aferente acestora exercitându-se și un control asupra lor;
- costul poate fi determinat în mod credibil.

Activele întreprinderii se împart în două categorii:

a) active curente care se caracterizează prin:
   - se așteaptă să fie rēalizate sau sunt deținute pentru vânzarea sau consumul, în cursul normal al ciclului de exploatare al întreprinderii;
   - sunt deținute în principal în scopul comercializării sau pe termen scurt și se așteaptă să fie realizate în termen de un an de la data bilanțului;
   - reprezintă numerar sau echivalente de numerar a căror utilizare nu este restricționată.

b) active imobilizate sunt activele unei întreprinderi destinate utilizării pe o perioadă îndelungată (mai mare de 1 an) în activittatea acesteia.

Activele imobilizate reprezintă bunurile și valorile destinate să servească o perioadă îndelungată în activitatea întreprinderii și care nu se consumă la prima utilizare, iar valoarea lor se recuperează eșalonat prin includerea în cheltuielile mai multor perioade contabile în funcție de durata de viață utilă. Contabilitatea imobilizărilor se ține pe următoarele categorii:

- *Imobilizări necorporale;*
- *Imobilizări corporale;*
- *Imobilizări financiare.*

În cadrul întreprinderilor de comerț și turism considerăm că cele mai uzuale forme ale activelor imobilizate sunt următoarele:

- Imobilizări necorporale:

- cheltuieli de constituire;
- mărci de comerț;
- fond comercial;
- alte imobilizări necorporale(programe informatice).

– Imobilizări corporale:
  - terenuri;
  - construcții;
  - instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații;
  - mobilier, aparatură birotică, echipament de protecție și alte active corporale;
  - imobilizări corporale în curs de execuție.

Cheltuielile de constituire reprezintă cheltuielile ocazionate de înființarea sau dezvoltarea întreprinderii, cum ar fi:

- taxe şi alte cheltuieli de înscriere şi înmatriculare;
- cheltuieli privind emisiunea şi vânzarea de acțiuni şi obligațiuni;
- cheltuieli de prospectare a pieței şi de publicitate;
- alte cheltuieli legate de înființarea şi dezvoltarea activității întreprinderii.

Cheltuielile de această natură se amortizează pe o perioadă de cel mult 5 ani.

Mărcile de comerț reprezintă drepturi de proprietate industrială aduse ca aport, achiziționate sau dobândite pe alte căi, se înregistrează în conturile de imobilizări necorporale la valoarea de aport, de utilitate, cost de achiziție sau de producție, după caz.

Aceste active se amortizează pe durata prevăzută pentru utilizarea lor de către întreprinderea deținătoare.

Fondul comercial reprezintă partea din fondul de comerț care nu figurează în cadrul celorlalte elemente de patrimoniu, dar care concură la menținerea sau la dezvoltarea potențialului întreprinderii, cum sunt:

- clientela;
- vadul comercial;
- debuşeele;
- reputația;
- alte elemente necorporale.

Se determină ca diferență între costul de achiziție, a fondului de comerț şi valoarea justă la data tranzacției a elementelor de activ nete achiziționate de către o întreprindere.

Amortizarea fondului comercial se face într-o perioadă de până la 20 ani, fără însă a depăşi durata de viață utilă.

Alte imobilizări necorporale cuprind programele informatice create de întreprindere sau achiziționate de la terți pentru necesitățile de utilizare proprii, precum şi alte imobilizări necorporale. Valoarea programelor informatice se amortizează pe durata probabilă de utilizare, care nu poate depăşi cinci ani.

Scanned with OKEN Scanner

7.2. Contabilitatea imobilizărilor necorporale

Evidenţa acestor imobilizări se ţine cu ajutorul conturilor din **grupa 20 "Imobilizări necorporale"**, din care fac parte conturile: 201 "Cheltuieli de constituire", 205 "Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare", 207 "Fond comercial" şi 208 "Alte imobilizări necorporale". Toate aceste conturi sunt conturi de *activ*.

Contul 201 "Cheltuieli de constituire" ţine evidenţa cheltuielilor de constituire.

Se debitează cu valoarea cheltuielilor efectuate la înfiinţarea societăţii, prin creditarea conturilor care arată modalităţile de plată a acestora 5121 „Conturi la bănci în lei", 5311 „Casa în lei" când plata se face imediat sau 404 „Furnizori de imobilizări" şi 462 „Creditori diverşi" când plata se face ulterior.

Se creditează cu valoarea cheltuielilor de constituire amortizate integral, scoase din evidenţa întreprinderii, prin debitul contului 2801 „Amortizarea cheltuielilor de constituire"..

Soldul debitor al contului reflectă valoarea cheltuielilor de constituire existente.

Contul 205 "Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare" ţine evidenţa acestor imobilizări.

Se debitează cu concesiunile, mărcile comerciale, licenţele şi alte drepturi şi valori similare intrate în întreprindere, prin aport, obţinute din producţie proprie, achiziţionate sau preluate în concesiune conform contractelor încheiate prin creditul conturilor: 456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul", 721 „Venituri din producţia de imobilizări necorporale", 404 „Furnizori de imobilizări" şi 167 „Alte împrumuturi şi datorii asimilate".

Se creditează cu valoarea concesiunilor, brevetelor, mărcilor comerciale, etc, scoase din gestiune după amortizarea lor completă, vânzare (cesiune) sau retragere de acţionari prin debitul conturilor: 2805 „Amortizarea concesiunilor, brevetelor, mărcilor comerciale şi altor drepturi şi valori similare", 6583 „Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital" şi 456 „decontări cu asociaţii privind capitalul".

Soldul debitor al contului reprezintă valoarea acestor bunuri existente în întreprindere.

Contul 207 "Fond comercial", ţine evidenţa fondului comercial.

Se debitează cu valoarea fondului comercial achiziţionat prin creditul contului 404 „Furnizori de imobilizări" .

Se creditează cu valoarea fondului comercial amortizat integral prin debitul contului 2807 „Amortizarea fondului comercial" şi cu valoarea fondului comercial cedat prin debitul contului 6583 „Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital".

Soldul debitor al contului reflectă valoarea fondului comercial existent.

Scanned with OKEN Scanner

Contul 208 "Alte imobilizări necorporale" ține evidența programelor informatice și a altor imobilizări necorporale.

Se debitează cu valoarea altor imobilizări necorporale achiziționate de la furnizori sau aduse ca aport la capital de către unul dintre asociați sau acționari prin creditul conturilor: 404 „Furnizori de imobilizări", respectiv 456 „Decontări cu asociații privind capitalul".

Se creditează cu valoarea altor imobilizări necorporale scoase din gestiune, complet amortizate, cedate (vândute) sau retrase de acționari prin debitul conturilor 2808 "Amortizarea altor imobilizări necorporale", 6583 „Cheltuieli privind activele cedate și late operații de capital" și 456 „Decontări cu asociații privind capitalul".

Soldul debitor al contului reflectă valoarea programelor informatice existente.

Pentru înregistrarea cheltuielilor cu amortizarea se folosește **contul 280 "Amortizarea imobilizărilor necorporale"**, cont de pasiv, care se dezvoltă pe subconturi astfel: **2801** "Amortizarea cheltuielilor de constituire", **2803** "Amortizarea cheltuielilor de cercetare-dezvoltare", **2805** "Amortizarea concesiunilor, brevetelor și altor drepturi și valori similare", **2807** "Amortizarea fondului comercial", **2808** "Amortizarea altor imobilizări necorporale".

Se creditează la sfârșitul lunii cu valoarea amortizării inclusă pe cheltuieli, prin debitul contului 6811 „Cheltuilei de exploatare privin amortizarea imobilizărilor".

Se debitează cu valoarea imobilizărilor necorporale scoase din gestiune ca urmare a amortizării lor complecte, prin creditul conturilor de imobilizări necorporale (210,205,207, 208).

Soldul creditor *reprezintă valoarea amortizării aferente imobilizărilor.*

Principalele operații referitoare la imobilizările necorporale se înregistrează în contabilitate astfel:

a) Înregistrarea cheltuielilor de constituire:

201 "Cheltuieli de constituire" =	%	
	5121 "Conturi la bănci în lei"	
	5311 "Casa în lei"	
	404 "Furnizori de imobilizări"	

b) Amortizarea cheltuielilor de constituire:

6811 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	**2801** "Amortizarea cheltuielilor de constituire"

Scanned with OKEN Scanner

c) Ieşirea cheltuielilor de constituire amortizate integral:

2801 "Amortizarea cheltuielilor de constituire" = **201** "Cheltuieli de constituire"	

d) Înregistrarea concesiunilor, brevetelor şi altor drepturi şi valori similare:

205 "Concesiuni brevete, licenţe, mărci comerciale, şi alte drepturi şi valori similare"	=	% **456** "Decontări cu asociaţii privind capitalul" **404** "Furnizori de imobilizări" **721** „Venituri din producţia de imobilizărinecorporale

e) Amortizarea concesiunilor în rate lunare:

6811 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	**2805** "Amortizarea concesiunilor, brevetelor şi a altor drepturi şi valori similare"

f) Ieşirea concesiunilor amortizate integral:

2805 "Amortizarea concesiunilor, brevetelor şi a altor venituri şi valori similare"	=	**205** Concesiuni, brevete, licenţe şi mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare"

g) Înregistrarea fondului comercial adus ca aport achiziţionat sau obţinut prin fuzionare:

207 "Fond comercial"	=	% **456** "Decontări cu asociaţii privind capitalul" **404** "Furnizori de imobilizări" **1042** "Prime de fuziune"

h) Amortizarea fondului comercial în rate lunare:

6811 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	**2807** "Amortizarea imobilizărilor de natura fondului comercial"

i) Ieşirea fondului comercial amortizat integral:

2807" Amortizarea fondului comercial" = **207** "Fond comercial"	

Scanned with OKEN Scanner

j) Înregistrarea altor imobilizări necorporale:

208 "Alte imobilizări necorporale" =	%	
	456 "Decontări cu asociații privind capitalul"	
	404 "Furnizori de imobilizări"	

k) Amortizarea altor imobilizări necorporale în cote lunare:

6811 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	**2808** "Amortizarea altor imobilizări necorporale"

l) Ieşirea altor imobilizări necorporale amortizate integral:

2808"Amortizarea altor imobilizări necorporale"	=	**208** "Alte imobilizări necorporale"

7.3. Contabilitatea imobilizărilor corporale

Imobilizările corporale sunt elemente de patrimoniu ce definesc capacitatea tehnică de producție şi comercializare, generând venituri în concordanță cu obiectul de activitate al întreprinderilor de comerț, turism şi servicii.

Conform standardelor Internaționale de Contabiliatea (IAS nr. 16) imobilizările corporale sunt acele active care:

- sunt deținute de o întreprindere pentru a fi utilizate în producția de bunuri şi prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative;
- este posibil a fi utilizate pe parcursul mai multor perioade (mai mult de 12 luni).

Reglementările din România (OMFP nr. 306-2002) pe lângă aceste două condiții mai prevede şi o a treia condiție respectiv:

- să aibă o valoare mai mare decât limita prevăzută de legislația în vigoare (în prezent 15.000.000 lei).

În cadrul imobilizărilor corporale sunt cunoscute următoarele structuri:

- terenurile;
- construcțiile;
- instalațiile tehnice maşini, utilaje;
- mobilier şi aparatură birotică;
- avansurile şi imobilizările corporale în curs de execuție.

Conceptele specifice imobilizărilor corporale sunt: durata de viață utilă, costul activului, amortizarea, valoarea amortizabilă, valoarea reziduală, valoarea justă şi valoarea contabilă.

Scanned with OKEN Scanner

Terenurile se evidenţiază în contabilitate pe două categorii:

- terenuri;
- amenajări de terenuri.

De regulă, terenurile nu sunt supuse amortizării. Investiţiile efectuate pentru amenajări sunt supuse amortizării.

Contabilitatea terenurilor se ţine cu ajutorul contului **211 "Terenuri"** cont de activ care se dezvoltă pe două conturi sintetice de gradul al doilea, şi anume: subcontul 2111"Terenuri" şi subcontul 2112"Amenajări la terenuri".

Se debitează cu valoarea terenurilor aduse ca aport la capitalul social, achiziţionate de la furnizori sau primite cu titlu gratuit, prin donaţie astfel:

2111 "Terenuri" =	%	
	456 "Decontări cu asociaţii privind capitalul"	
	404 "Furnizori de imobilizări"	
	131 "Subvenţii pentru investiţii"	

Se creditează cu valoarea terenurilor scoase din gestiune ca urmare a vânzării sau retrase de asociaţi, astfel:

– *vânzarea terenurilor*

461 "Debitori diverşi" =	%	
	7583 "Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital"	
	4427 "T.V.A. colectată"	

– *scoaterea din gestiune a terenurilor vândute*

6583"Cheltuieli privind activele cedate" = **2111** "Terenuri"
şi a alte operaţiuni legate de capital

sau ca urmare a retragerii unuia dintre asociaţi sau acţionari.

456 "Decontări cu asociaţii privind capitalul" = **2111** "Terenuri"

Soldul debitor reprezintă valoarea terenurilor existente, respesctiv costul amenajărilor la terenuri.

În structura imobilizărilor corporale ale unei întreprinderi de comerţ şi turism pot fi regăsite pe lângă categoria „terenuri" şi alte structuri respectiv:

- construcţii;
- instalaţii tehnice, maşini utilaje, animale, plantaţii.
- mobilier, aparatură birotică şi alte imobilizări corporale;

Scanned with OKEN Scanner

(această structură este conoscută sub denumirea de „mijloace fixe")

Conform normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale[1], amortizarea imobilizărilor corporale se stabileşte prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare a acestora.

Cota de amortizare se calculează astfel:

$$Ca = \frac{1}{\textit{Durata normată de utilizare din catalog}} \times 100 \qquad \textbf{(3.1)}$$

În cazul reevaluării imobilizărilor corporale în baza unor acte normative, cota de amortizare se va calcula raportându-se la durata de utilizare rămasă (stabilită în ani) astfel:

$$Ca = \frac{1}{\textit{Durata normată de utilizare ramasă}} \times 100 \qquad \textbf{(3.2)}$$

În contabilitate evidenţa imobilizărilor corporale se ţine la valoarea de intrare a acestora, care poate fi:

- costul de achiziţie, pentru imobilizărilor corporale achiziţionate cu titlu oneros;
- costul de producţie, pentru imobilizărilor corporale construite sau produse de întreprindere;
- valoarea actuală, pentru imobilizărilor corporale dobândite cu titlu gratuit (această valoare este estimată la înscrierea acestora în activ ca urmare propunerilor făcute de specialişti);
- valoarea de utilitate pentru imobilizările aduse ca aport, de asociaţi sau acţionari, determinată în funcţie de preţul pieţei şi de utilitatea bunului pentru întreprindere;
- valoarea de aport acceptată de părţi, pentru imobilizările corporale intrate în patrimoniu cu ocazia asocierii, fuziunii etc.
- în cazul investiţiilor puse în funcţiune total sau parţial, cărora nu li s-a întocmit formele de înregistrare ca imobilizări corporale, valoarea stabilită prin

[1]H.G.R. nr. 909/1997. – Hotărâre pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 16/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale, modificată şi completată prin Ordonanţa Guvernului nr. 54/1997, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, Anul X – Nr. 4 din 8 ianuarie 1998.

Scanned with OKEN Scanner

situaţiile de lucrării, la data punerii în funcţiune. Această valoare se consemnează în procesul verbal de punere în funcţiune. Valoarea se poate majora în cazul în care se constată diferenţe între valoarea de la data întocmirii procesului verbal şi de la data punerii în funcţiune a imobilizărilor corporale.

Potrivit legii, se pot aplica următoarele regimuri de amortizare:

- regimul liniară;
- regimul degresiv;
- regimul accelerat.

Regimul de amortizare liniar se realizează prin includerea uniformă în cheltuielile de exploatare a unor sume fixe, stabilite proporţional cu numărul de ani ai duratei normale de utilizare a imobilizărilor corporale.

$$Aa = \frac{Vi}{Dn} \text{ (lei/an)} \qquad (3.3)$$

Aa – reprezintă amortizarea liniară anuală;
Vi – valoarea de intrare;
Dn – durata normală de funcţionare (durata de viaţă utilă).

Amortizarea liniară se calculează prin aplicarea cotei anuale de amortizare la valoarea de intrare a imobilizărilor corporale.

$$Ca = \frac{1}{Dn} * 100 \ (\%) \qquad (3.4)$$

Durata normala de funcţionare reprezintă durata de utilizare a activului respectiv, în care exploatarea acestora aduce profit, respectiv veniturile realizate sunt mai mari decât cheltuielile necesare pentru funcţionare, întreţinere reparare. In consecinţă, durata normala este mai redusă decât durata de viata fizică a activului respectiv.

Duratele normale de funcţionare ale mijloacelor fixe se aprobă şi se modifică de către Ministerul Finanţelor Publice şi se găsesc în catalogul duratelor normale de funcţionare.

Scanned with OKEN Scanner

Regimul de amortizare degresiv constă în multiplicarea cotelor de amortizare liniară cu următorii coeficienţii (K):

$$C_d = C_l \times K \qquad (3.5)$$

unde:
C_d =cota de amortizare degresivă
C_l= cota de amortizare liniară
K= Coeficient de multiplicare, care are următoarele valori:

- 1,5 - pentru durata normală de funcţionare cuprinsă între 2 şi 5 ani;
- 2,0 - pentru durata normală de funcţionare cuprinsă între 5 şi 10 ani;
- 2,5 - pentru durata normală de funcţionare mai mare de10 ani.

Aceşti coeficienţi pot fi modificaţi numai prin hotărâre a Guvernului, la propunerea Ministerului Finanţelor Publice.

Amortizarea degresivă se poate aplica în două variante, şi anume:

- fără influenţa uzurii morale (AD1);
- cu influenţa uzurii morale (AD2).

Calculul amortizării degresive în varianta *AD1* se face astfel:

- în primul an de funcţionare se aplică cota de amortizare degresivă la valoarea amortizabilă a imobilizării;
- pentru anii următori se aplică aceeaşi cotă, dar de fiecare dată la valoarea rămasă de amortizat. Acest calcul se continuă până în anul de funcţionare în care amortizare anuală rezultată este egală sau mai mică cu/decât amortizarea anuală liniară, calculată pentru perioada de funcţionare rămasă. Din acel an se trece la amortizarea liniară, până la expirarea duratei normale de funcţionare.

Calculul amortizării în varianta *AD2* ţine cont de influenţa uzurii morale asupra imobilizărilor corporale şi are în vedere :

- determinatrea duratei de utilizare aferentă regimului liniar recalculată în funcţie de cota medie anuală de amortizare degresivă;
- determinarea duratei de utilizare în cadrul căreia se realizează amortizarea integrală;
- determinarea duratei de utilizare în cadrul căreia se aplică regimul de amorizare degresiv;
- determinarea duratei de utilizare în cadrul căreia se aplică regimul de amorizare liniar;
- determinarea duratei de utilizare aferentă uzurii morale pentru care nu se calculează amortizare.

Regimul de amortizare accelerat constă în includerea, în primul an de funcţionare, în cheltuielile de exploatare, a unei amortizări de până la 50% din valoarea de intrare a imobilizării respective.

Scanned with OKEN Scanner

Amortizările anuale pentru exercițiile următoare sunt calculate la valoarea rămasă de amortizat, după regimul liniar, prin raportare la numărul de ani de utilizare rămaşi.

Pentru echipamentele tehnologice puse în funcțiune după data intrării în vigoare a legii 414/2002 privind impozitul pe profit se sopate utiliza regimul de amortizare accelerat fără aprobarea organului fiscal teritorial.

Amortizarea mijloacelor fixe se calculează începând cu luna următoare punerii în funcțiune, până la recuperarea integrală a valorii de intrare, conform duratelor normale de funcționare.

Amortizarea imobilizărilor corporale concesionate, închiriate sau date în locație de gestiune este în sarcina proprietarului acestora. Această amortizare se recuperează prin redevență, chirie sau prin prețul locației.

Amortizarea imobilizărilor corporale date în folosință în cadrul asocierilor în participație se calculează de către asociatul care le are în patrimoniu urmând ca apoi să fie înregistrate în contabilitate, prin includerea acestora pe cheltuielile perioadei.

Amortizarea cheltuielilor de investiții şi a modernizărilor efectuate la imobilizările corporale concesionate, închiriate sau date în locație de gestiune este în sarcina agentului economic care a efectuat investiția. Recuperarea acestora se face prin includerea lor în cheltuielile de exploatare pe perioada contractului de concesiune. La încetarea contractului de concesionare, închiriere sau locație de gestiune, valoarea investițiilor, nediminuată cu amortizarea calculată se cedează proprietarului, pentru a majora corespunzător valoarea de intrare a imobilizărilor corporale.

În cazul nerecuperării integrale a valorii de intrare a imobilizărilor corporale, pe calea amortizării, se va recurge la recuperarea valorii neamortizate prin includerea acesteia în cheltuielile de exploatare ale perioadei.

Prin valoare neamortizată se înțelege diferența dintre valoarea de intrare a imobilizării şi valoarea amortizării, recuperată prin includerea pe cheltuieli.

Scoaterea din gestiune a imobilizărilor corporale complet amortizate sau incomplet amortizate se face pe baza aprobării Consiliului de Administrație, respectiv a responsabilului cu gestiunea patrimoniului.

După aprobarea scoaterii din folosință a imobilizărilor corporale se va proceda la valorificarea acestora. Procedura de valorificare prin vânzare sau prin casare va fi aprobată de către consiliul de administrație sau de responsabilul cu gestionarea patrimoniului.

Casarea imobilizărilor corporale se va face de către o comisie de casare numită prin decizia organului care a aprobat scoaterea din funcțiune. Cu ocazia casării se va proceda la dezmembrarea imobilizărilor corporale, şi valorificarea acestora prin: vânzarea componentelor rezultate în urma dezmembrării; utilizarea componentelor rezultate la alte bunuri.

Declasarea sau casarea unor bunuri materiale altele decât imobilizărilor corporale se va face doar cu aprobarea Consiliului de Administrație ale agenților economici sau a responsabilului cu gestionarea patrimoniului.

Scanned with OKEN Scanner

Contabilitatea sintetică a acestor structuri de imobilizări corporale se ține cu ajutorul conturilor:

- **212** „Construcții"
- **213** „Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații"; care se desfășoara pe următoarele subconturi:
  - **2131** „Echipamente tehnoligice"
  - **2132** „Aparate instalații de măsurare, control și reglare"
  - **2134** „Animale și plantații"
- **214** „Mobilier aparatură birotică, echipament de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale"

Sunt conturi de ***activ.***

Se debitează cu valoarea construcțiilor, instalațiilor tehnice, mijloacelor de transport, animalelor, plantațiilor, mobilierului, aparaturii de birotică, echipamente de protecție și altor active corporale intrate în întreprindere prin:

- *aport la capitalul social adus de către asociați*

%	= **456** "Decontări cu asociații privind capitalul"	
212 „Construcții"		
213 „Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații"		
214 „Mobilier aparatură birotică, echipament de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale"		

- *achiziționate de la furnizor*

%	= **404** "Furnizori de imobilizări"	
212 „Construcții"		
213 „Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații"		
214 „Mobilier aparatură birotică, echipament de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale"		
4426" T.V.A. deductibilă"		

-obținute din producție proprie

Scanned with OKEN Scanner

%		= **722** „Venituri din producţia de imobilizări corporale”
212 „Construcţii”		
213 „Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii”		
214 „Mobilier aparatură birotică, echipament de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale”		

- *primite cu titlu gratuit sau prin subvenţii*

%		= **131** “Subvenţii pentru investiţii”
212 „Construcţii”		
213 „Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii”		
214 „Mobilier aparatură birotică, echipament de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale”		

- *primite în regim de leasing financiar*

%		= **167** „Alte împrumuturi şi datorii asimilate”
213 „Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii”		
214 „Mobilier aparatură birotică, echipament de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale”		

Se creditează cu valoarea construcţiilor, instalaţiilor tehnice, mijloacelor de transport, animalelor, plantaţiilor, mobilierului, aparaturii de birotică, echipamente de protecţie şi altor active corporale ieşite din întreprindere amortizate integral, scoase din gestiune (casate).

281”Amortizarea imobilizărilor corporale”	=	%
		212 „Construcţii”
		213 „Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii”
		214 „Mobilier aparatură birotică, echipament de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale”

– *vândute (cedate)*

Scanned with OKEN Scanner

vînzare

461 „Debitori diverşi” =		%
		7583 „Venituri din cedarea activelor şi alte operaţii de capital”
		4427 „T.V.A. colectată”

scăderea din gestiune

	%	= **213 sau (214)**
281”Amortizarea imobilizărilor corporale”		
6583 „Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital”		

- sau ca urmare a retragerii unuia dintre asociaţi sau acţionari

456 “Decontări cu asociaţii privind capitalul” =		%
		212 „Construcţii”
		213 „Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii”
		214 „Mobilier aparatură birotică, echipament de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale”

- cedate în regim de leasing financiar:

267 „Creanţe imobilizate”	=	%
		213 „Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii”
		214 „Mobilier aparatură birotică, echipament de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale”

Soldul debitor al contului reflectă valoarea construcţiilor (ct. 212), instalaţiilor tehnice, mijloacelor de transport, animalelor, plantaţiilor (ct. 213), mobilierului, aparaturii de birotică, echipamente de protecţie şi altor active corporale (ct. 214) existente în unitate la data respectivă (la valoarea de intrare).

Evidenţa analitică a mijloacelor fixe se ţine cu ajutorul Registrului numerelor de inventar şi Fişa mijlocului fix.

Scanned with OKEN Scanner

Registrul numerelor de inventar cuprinde toate mijloacele fixe pe care întreprinderea le deține, fiind numerotate într-o anumită ordine. Acest registru furnizează o serie de informații cu privire la fiecare categorie de imobilizări corporale în parte, cum ar fi: denumirea imobilizării, caracteristicile de identificare și numărul de inventar ce i se atribuie. Modelul Registrului numerelor de inventar este prezentat în figura nr. 7.1.

Unitatea_____

REGISTRUL NUMERELOR DE INVENTAR

Nr. de inventar	Cod de clasificare	Denumirea mijlocului fix și caracteristici tehnice	Locul unde se află	Alte mențiuni
1	2	3	4	5

14-2-1 A3 t2

Fig. Nr. 7.1. Modelul registrului numerelor de inventar

Fișa mijlocului fix se întocmește pentru fiecare mijloc fix în parte și cuprinde: denumirea mijlocului fix, numărul de inventar, codul de clasificare,

Scanned with OKEN Scanner

valoarea de intrare, durata normală de funcţionare, data puneri în funcţiune, amortizarea calculată, etc. Modelul Fişei mijlocului fix este prezentat în figura nr. 7.2.

FIŞA MIJLOCULUI FIX Nr. inventar ..... Nr. document proveniență ..... Valoare de inventar ..... Amortizare lunară ..... Denumirea mijlocului fix şi caracteristici tehnice Accesorii	Grupa ..... Codul de clasificare ..... Data dării în folosinţă Anul ..... Luna ..... Data amortiz. complete Anul ..... Luna ..... Durata normală de funcţionare ..... Cota de amortiz. ..... %

14-2-2 A5 t2

(verso)

Nr. invent. (de la număr la număr)	Documentul (data, felul, numărul)	Operaţiile care privesc mişcarea, creşterea sau diminuarea valorii mijlocului fix	Buc.	Debit	Credit	Sold

Fig. nr. 7.2. Modelul Fisei mijlocului fix

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 8.

CONTABILITATEA STOCURILOR LA INTREPRINDERILE DE COMERT SI TURISM

8.1. Conținutul, clasificarea, recunoașterea și evidența stocurilor

Stocurile şi comenzile în curs de execuţie cuprind ansamblul bunurilor şi serviciilor din cadrul întreprinderii, destinate fie a fi vândute în aceeaşi stare sau după prelucrarea lor în procesul de producţie, fie a fi consumate la prima lor utilizare.

În gestiunea întreprinderii ele formează stocurile propriu-zise şi producţia în curs de execuţie.

În cadrul stocurilor propriu-zise se cuprind:

- **Materiile prime**, care participă direct la fabricarea produselor şi se regăsesc în produsul finit integral sau parţial, în starea lor iniţială sau transformată;
- **Materialele consumabile**, care participă la procesul de fabricaţie sau de exploatare fără a se regăsi, de regulă, în produsul finit (ex. combustibili, materiale pentru ambalat, furaje, seminţe, piese de schimb etc.);
- **Produsele finite**, reprezintă produsele care au parcurs în întregime fazele procesului de fabricaţie şi nu mai au nevoie de prelucrări ulterioare, putând fi depozitate în vederea livrării lor;
- **Semifabricatele**, prin care se înţeleg produsele care nu au parcurs toate fazele procesului tehnologic;
- **Mărfurile**, respectiv bunurile pe care întreprinderea le cumpără în vederea revânzării;
- **Ambalajele**, sunt acele bunuri necesare protecţiei materialelor şi mărfurilor în timpul transportului şi depozitării, precum şi pentru prezentarea lor comercială. În structura ambalajelor există:
  - ambalaje refolosibile goale sau procurate odată cu materialele şi mărfurile aprovizionate;
  - ambalaje confecţionate de întreprindere;
  - ambalaje restituite de clienţi potrivit contractelor încheiate cu aceştia.

Ambalajele şi materialele de ambalat produse în întreprindere pentru a fi vândute ca atare sunt considerate produse finite.

- **Materialele de natura obiectelor de inventar,** cuprind bunuri materiale de valoare mare cu durată de viaţă utilă sub un an, sau durată de viaţă utilă peste un an indiferent de valoare sub formă de: echipamente de protecţie şi de lucru, mecanisme, dispozitive, verificatoare, etc.
- **Producţia în curs de execuţie,** reprezintă producţia care nu a trecut prin toate fazele (stadiile) de prelucrare, prevăzute în procesul tehnologic, precum şi produsele nesupuse probelor şi recepţiei tehnice sau necompletate în întregime, considerate producţie neterminată. De asemenea, în cadrul producţiei în curs de execuţie se includ lucrările şi serviciile, precum şi studiile în curs de execuţie sau neterminate.

Sintetic, clasificarea stocurilor este prezentată în figura nr. 8.1.:

- STOCURI PROPRIU-ZISE

1.1. Materii prime
1.2. Materiale consumabile (materiale auxiliare, combustibili, materiale de ambalat, piese de schimb şi alte materiale consumabile)
1.3. Materiale de natura obiectelor de inventar
1.4. Produse finite
1.5. Mărfuri
1.6. Ambalaje

II. PRODUCŢIA ÎN CURS DE EXECUŢIE

2.1. Producţia neterminată
2.2. Lucrările şi serviciile neterminate
2.3. Studiile în curs de execuţie (neterminate)

Fig. nr. 8.1. : Clasificarea stocurilor

Recunoaşterea structurilor trebuie făcută în momentul în care este probabilă realizarea unui beneficiu economic viitor de către întreprindere şi atunci când se poate estima în mod credibil un cost sau o valoare. Dacă este imposibil să se estimeze beneficiul economice viitoare atunci se recunoaşte o cheltuială a perioadei.

IAS 2. „Stocuri" defineşte următorii termeni:

- **Stocurile** sunt active:

- Deţinute pentru a fi vândute pe parcursul desfăşurării normale a activităţii;

Scanned with OKEN Scanner

- În curs de producţie în vederea vânzării;
- Sub formă de materii prime, materiale şi alte consumabile ce urmează a fi folosite în procesul de producţie sau pentru prestarea de servicii.

- **Valoarea realizabilă netă,** reprezintă preţul de vânzare estimat ce ar putea fi obţinut pe parcursul desfăşurării normale a activităţii, mai puţin costurile estimate pentru finalizarea bunului şi costurile necesare vânzării.

Stocurile trebui evaluate la valoarea cea mai mică dintre cost şi valoarea realizată netă.

Evidenţa stocurilor, potrivit art.12, alin 2 din Legea contabilităţii nr. 82/1991, modificată şi completată, se ţine cantitativ - valoric sau numai valoric, folosindu-se în acest scop metoda inventarului permanent sau a inventarului intermitent.

În condiţiile folosirii metodei inventarului permanent , în contabilitate se înregistrează toate operaţiile de intrare şi ieşire, ceea ce permite stabilirea în orice moment a stocurilor, atât cantitativ cât şi valoric.

Inventarul intermitent se aplică în întreprinderile mici şi mijlocii (dacă metoda este agreată de către conducerea întreprinderii) şi constă în stabilirea ieşirilor şi înregistrarea lor în contabilitate pe baza inventarierii stocurilor la finele perioadei. Ieşirile se determină ca diferenţă între valoarea stocurilor la începutul perioadei, plus valoarea intrărilor, pe de o parte, şi valoarea stocurilor finale determinate pe baza inventarierii, pe de altă parte.

$$E = (Si + I) - Sf$$

unde,

E – ieşirile, Si – valoarea stocurilor iniţiale, I – valoarea intrărilor; Sf – valoarea stocurilor finale.

În cazul folosirii inventarului permanent evidenţa analitică a stocurilor se poate organiza după una din următoarele metode :

- metoda operativ contabilă (pe solduri);
- metoda cantitativ valorică (pe fişe de cont analitic);
- metoda global valorică.

A. Metoda operativ contabilă (pe solduri).

Constă în ţinerea evidenţei la locul de depozitare doar cantitativ, iar în contabilitate valoric şi desfăşurată pe gestiuni. Controlul exactităţii şi concordanţei înregistrărilor în evidenţa depozitelor cu cea din contabilitate se asigură lunar prin evaluarea stocurilor transcrise din fişele de magazie în registrul stocurilor (Cod 14-3-11/a). Modelul "Registrului stocurilor" se prezintă în figura nr. 8.2.

Scanned with OKEN Scanner

REGISTRUL STOCURILOR

Nr crt	Materialul (produsul), sort, calitatea, marcă, profil, dimensiune	Cod	U M	Cantitate	Preţ unitar	Valoare
0	1	2	3	4	5	6

Întocmit **verificat** **14-3-11/a A4 t2**

Fig. nr. 8.2. Modelul Registrului stocurilor

***B.** Metoda cantitativ valorică.*

Constă în ţinerea evidenţei cantitative pe feluri de bunuri la locul de depozitare, iar în contabilitate evidenţa se ţine atât cantitativ cât şi valoric. Controlul exactităţii şi corectitudinii înregistrărilor din evidenţa de la depozit şi contabilitate se face periodic, prin punctajul dintre cantităţile înregistrate în fişele de magazie de la depozit şi fişele de cont analitic pentru valorile materiale de la contabilitate. Modelul fişei de cont analitic pentru valori materiale se prezintă în figura nr. 8.3.

Scanned with OKEN Scanner

FIŞĂ DE CONT ANALITIC PENTRU VALORI MATERIALE	U/M	Preţ unit.		COD	Gestiune	Pag.
		Lei	B			
					Simbol cont	

Data	DOCUMENT		CANTITATEA			VALOAREA			Simb. cont coresp.
19...	FELUL	NR.	INTRATĂ	IEŞITĂ	STOC	DEBIT	CREDIT	SOLD	
DE REPORTAT									

Fig. nr. 8.3. Modelul Fişei de cont analitic pentru valori materiale

C. Metoda global valorică.

Constă în ţinerea evidenţei global valorice atât la nivelul gestiunii cât şi în contabilitate. Controlul concordanţei înregistrărilor din evidenţa depozitelor cu cea din contabilitate se face periodic prin inventariere. Se utilizează in cadrul unităţilor comerciale cu amănuntul, unde evidenţa operativă se tine cu ajutorul Raportului de gestiune.

8.2. Contabilitatea materiilor prime a materialelor consumabile şi a materialelor de natura obiectelor de inventar

Materiile prime reprezintă bunuri care participă direct la fabricarea produselor şi se regăsesc în produsul finit integral sau parţial în starea iniţială sau transformată.

Materialele cuprind două structuri:

- materiale consumabile care participă sau ajută indirect procesul de producţie fără a se regăsi în produsul fabricat sub formă de materiale auxiliare, combustibili, piese de schimb, seminţe, etc,

Scanned with OKEN Scanner

- materiale de natura obiectelor de inventar care cuprind bunuri de mică valoare sau scurtă durată destinate utilizării repetate în mai multe cicluri de fabricaţie.

Documentele de aprovizionare cu materii prime si materiale sunt următoarele:

- Avizul de însoţire a mărfii (fig. 8.6.);
- Factura fiscală (fig. 8.5); ;
- Nota de recepţie şi constatare diferenţe(fig. 8.4);.

Modelele acestor documente sunt prezentate mai jos.

Unitatea _____

NOTĂ DE RECEPŢIE ŞI CONSTATARE DE DIFERENŢE

Număr document	Data			Cod furnizor	Cod primitor	Nr. Contract / Comandă	Nr. Factură / Aviz de însoţire	Cont creditor
	Ziua	Luna	Anul					

Subsemnaţii, membri ai comisiei de recepţie, s-a procedat la recepţionarea valorilor materiale furnizate de _____ din _____ cu vagonul/auto nr. _____

documente însoţitoare _____ delegat _____ constatându-se următoarele

Nr. crt.	Denumirea bunurilor recepţionate	Cant. debitor	Cod	IBM	Cantitate conform documente	Recepţionat		
						Cantitate	Preţ unitar	Valoare

Comisia de recepţie

Numele şi prenumele	Semnătura	Numele şi prenumele	Semnătura	Primit în gestiune: Data	Semnătura

14-3-1A A4 Q

Fig. 8.4. Modelul Notei de recepţie şi constatare diferenţe

Scanned with OKEN Scanner

Furnizor: _____

_____
(Denumire, formă juridică)
Nr.ord.registru com./an_____
Cod fiscal:_____
Sediul:_____
Contul:_____
Banca:_____

FACTURĂ FISCALĂ

Cumpărător:_____
(Denumire, formă juridică)
Cod fiscal:_____
Sediul:_____
Contul:_____
Banca:_____

nr. facturii:_____
data (ziua, luna anul)__ _____
Nr. aviz de însoţire a mărfii_____

Nr. crt.	Denumirea produselor sau a serviciilor	U.M.	Cantitatea	Preţul unitar (fără TVA) –lei–	Vloarea - lei -	Valoarea TVA - lei -
0	1	2	3	4	5	6
Semnătura şi ştampila furnizorului	Date privind expediţia Numele delegatului ..... buletin carte de identitate seria .....nr.....eliberat(ă)..... Mijlocul de transport..... Nr..... Expedierea s-a efectuat în prezenţa noastră la Data de .....ora..... Semnătura			**Total** Din care: Accize		
				Semnătura de primire	**Total de plată (Col.5 + col.6)**	

Fig. nr. 8.5. Modelul Facturii fiscale

Scanned with OKEN Scanner

Furnizor .....
(denumirea, forma juridică)
Nr. de înmatriculare în Registrul comerţului/anul .....
Nr. de înregistrare fiscală .....
Sediul (localitatea, str. nr.) .....
Judeţul .....
Contul .....
Banca .....

Cumpărător .....
(denumirea, forma juridică)
Nr. de înmatriculare în Registrul comerţului/anul .....
Nr. de înregistrare fiscală .....
Sediul (localitatea, str. nr.) .....
Judeţul .....
Contul .....
Banca .....

AVIZ DE ÎNSOŢIRE A MĂRFII

Nr. .....
Data (ziua, luna, anul) .....

Nr. crt.	SPECIFICAŢIA (produse, ambalaje etc.)	U.M.	Cantitatea livrată	Preţul unitar (fără T.V.A.) — lei —	Valoarea — lei —
0	1	2	3	4	5

Semnătura şi ştampila furnizorului	Date privind expediţia Numele delegatului..... Buletinul/cartea de identitate seria ..... nr. ..... eliberat/ă ..... Mijlocul de transport..... nr. ..... Expedierea s-a efectuat în prezenţa noastră la data de..... ora ..... Semnăturile	TOTAL:	
		Semnătura de primire	

14-3-6A

Fig. nr. 8.6. Modelul Avizului de însoţire a mărfii

Contabilitatea sintetică a stocurilor de materii prime si materiale se ţine cu ajutorul conturilor din **grupa 30 "Stocuri de materii prime şi materilale"**, care cuprinde conturile: **301** "Materii prime"; **302** "Materiale consumabile"; **303** „Materiale de natura obiectelor de intentar"; **308** "Diferenţe de preţ la materii prime si materiale" .

Contul 301 "Materii prime" este un cont de *activ*.

Se debitează cu valoarea stocurilor de materii prime intrate în gestiunea întreprinderii prin achiziţionare de la furnizori, aduse ca aport la capital sau din

Scanned with OKEN Scanner

alte surse. Valoarea de înregistrare a materiilor prime poate fi: costul de achiziţie, preţul prestabilit (standard) sau preţul de facturare.

301 "Materii prime"	=	%
		401 "Furnizori"
		456" Decontări cu asociaţii privind capitalul"
		542 "Avansuri de trezorerie"

Se creditează cu valoarea materiilor prime ieşite din gestiunea întreprinderii prin consum sau alte destinaţii. Ieşirea din gestiune a materiilor prime se poate face la valoarea determinată prin metoda costului mediu ponderat (**CMP**), în cazul în care înregistrarea lor a fost făcută la costul de achiziţie, precum şi la preţuri determinate prin metoda **FIFO** sau **LIFO**.

601 "Cheltuieli cu materii prime"	=	**301** "Materii prime"

Soldul contului este debitor şi arată valoarea materiilor prime aflate în stoc la preţurile de înregistrare.

Conturile 302 " Materiale consumabile" şi 303 „Materiale de natura obiectelor de inventar" funcţionează identic ca contul 301 "Materii prime".

Documentele de ieşire a materiilor prime şi a materialelor sunt:

- Bonul de consum (Cod 14-3-4A);
- Bonul de consum (colectiv – Cod 14-3-4/aA);
- Fişa limită de consum (Cod 14-3-4/bA);
- Fişa limită de consum (colectivă – Cod 14-3-4/cA);

Modelul "Bonului de consum" şi a "Fişei limită de consum" se prezintă în figurile 8.7 şi, respectiv 8.8.

Scanned with OKEN Scanner

UNITATEA				Produs, lucrare (comandă)			BON DE CONSUM (COLECTIV)
Număr document	Data			Cod predător	Cod primitor	Nr. comandă / Cod produs	
	Ziua	Luna	Anul				

Nr. crt.	Denumirea materialelor (inclusiv sort, marca, profil, dimensiune)	Cont		Cantit. necesară	Cod	U/M	Cantitatea eliberată	Prețul unitar	Valoarea
		Debitor	Creditor						

Data și semnătura	Șef compartiment	Gestionar	Primitor

14-3-4/aA ½ A4 t2

(verso)

Nr. crt.	Denumirea materialelor (inclusiv sort, marca, profil, dimensiune)	Cont		Cantit. necesară	Cod	U/M	Cantitatea eliberată	Prețul unitar	Valoarea
		Debitor	Creditor						

Data și semnătura	Șef compartiment	Gestionar	Primitor

Fig. nr. 8.7. Modelul Bonului de consum

Contul 308 "Diferențe de preț la materii prime si materiale", ține evidența diferențelor de preț aferente materiilor prime şi materialelor, obținute ca rezultat al diferenței dintre prețul standard si cel de achiziție.

Se debitează cu valoarea diferențelor de preț la materiile prime şi materiile intrate în gestiunea întreprinderii, în negru, precum şi cu cheltuielile de transport, cheltuieli de manipulare, etc.

308 "Diferențe de preț la materii prime si materiale"	=	**401** "Furnizori"

Se creditează cu diferențele de preț aferente materiilor prime şi materialelor ieşite din gestiune ca urmare a consumului sau a lipsurilor neimputabile.

601 "Cheltuieli cu materii prime"	= **308**	"Diferențe de preț la materii prime si materiale"

Scanned with OKEN Scanner

UNITATEA .....

FIŞĂ LIMITĂ DE CONSUM

Număr document	Data	
	Luna	Anul

Cod predător	Cod primitor	Număr comandă Cod produs	Cont debitor	Cont creditor

Denumirea materialului (inclusiv sort, marcă, profil, dimensiuni)	Cod

U/M.	Cant. eliberată	Preţ unitar	Valoare

Producţia		Denumire produs, lucrare	Cod
U/M.	Planificat	Realizat	

Cantitate necesară						Cant. înlocuită		
U/M.	Cf. normei tehn.		Suplimentare sau diminuare	Data	Semnătura de aprobare	Bon de consum nr.	De scăzut din cantitate	Cantitate limită valabilă
	Pe unitate produs	Pentru producţia planificată						
a	b	c	d	e	f	g	h	i
Şef de comp.		Recalculat în baza producţiei realizate						

Data eliberării	Cantitatea cerută	Cantităţi eliberate		Semnătura predare-primire
		Parţial	Cumulat	
De reportat				

14-3-4/bA A5 t2

Fig. nr. 8. 8. Modelul Fişei limită de consum

Soldul debitor al contului evidenţiază diferenţele de preţ aferente materiilor prime existente în stoc.

Evidenţa analitică a acestor bunuri se ţine cu ajutorul următoarelor formulare:

- Fişa de magazie (Cod 14-3-8);
- Fişa de magazie (cu două unităţi de măsură – Cod 14-3-8/a);
- Fişa de magazie cu repartizarea ieşirilor (Cod 14-3-8/c).

Modelul fişei de magazie se prezintă în figura nr. 4.9.

Scanned with OKEN Scanner

(Unitatea)	FIŞĂ DE MAGAZIE	Pagina . . . . .
Magazia	Materialul (produsul), sort., calitate, marcă, profil, dimensiune	

Cod	U/M	Preţ unitar		

Document			Intrări	Ieşiri	Stoc	Data şi semnătura de control
Dată	Număr	Fel				

14-3-8 A5 t2

Fig. nr. 8.9. Modelul Fişei de magazie

8.3. Contabilitatea produselor

Produsele reprezintă bunuri obţinute din diferite faze ale procesului de fabricaţie, fiind destinate a fi vândute terţilor sau utilizate pentru consum intern.

Contabilitatea produselor este organizată cu ajutorul grupei 34 „Produse" care cuprinde conturile:

341 „Semifabricate"

345 „Produse finite"

346 „Produse rezultante"

348 „Diferiţi la preţ la produse"

Contul 345 „Produse finite" este un cont de activ.

Se debitează cu valoarea la preţ de înregistrare sau cost de producţie a produselor finite rezultate din parcul tehnologic inclusiv planurile de inventar şi cu valoarea produselor finite aduse de terţi.

Se creditează cu valoarea la preţ de înregistrare sau cost de producţie a produselor finite ieşite din întreprindere prin vânzare (scăderea din gestiune), minus la inventar, transferat din magazinele proprii de vânzare a mărfurilor, distruse de calamităţi naturale etc.

Soldul debitor reprezintă stocul de produse finite la preţul de înregistrare.

Contul 348 „Diferenţe de preţ la produse" ţine evidenţa diferenţelor de preţ când întreprinderea utilizează pentru înregistrare preţuri prestabilite (standard) în costurile de producţie calculate la sfârşitul perioade sunt diferite. Este un cont bifuncţional.

Scanned with OKEN Scanner

Se debitează cu diferenţele de preţ în plus (Kp>Ps) aferente produselor finite obţinute de producţie proprie şi respectiv cu diferenţele de preţ în minus (Kp<Ps) reprezintă asupra produselor finite ieşite din gestiune prin vânzare.

Se creditează cu diferenţele de preţ în minus (Kp<Ps) aferente produselor intrate în gestiune din producţie proprie şi cu diferenţele de preţ în plus (Kp>Ps) repartizate asupra produselor ieşite din gestiune prin vânzare. Soldul contului poate fi debitor sau creditor.

Soldul debitor reflectă diferenţele de preţ în plus (Kp>Ps) aferent produse intrate în gestiune, respectiv diferenţele de preş în minus (Kp<Ps) repartizate asupra produselor ieşite din gestiune.

Soldul creditor reflectă diferenţele de preţ în minus aferente produselor intrate respectiv diferenţele de preţ în plus repartizate asupra produselor ieşite.

Kp = cost de producţie

Ps = preţ standard

a) operaţiuni privind intrarea produselor finite

- *obţinerea produselor finite:*

345 „Produse finite”	=	**711** „Vasaţia stocurilor”

- *aduse de la terţi*

345 „Produse finite”	=	%
		345 „Produse aflate la terţi”
		401 „Furnizori”

- *diferenţele de preţ în plus aferente produselor intrate în gestiune*

348 „Diferenţe de preţ la produse”	=	**711** „Variaţia stocurilor”

b) operaţiuni privind ieşirea produselor finite

- *la vânzare, scăderea de gestiune şi constatate minus la inventar*

711 „Variaţia stocurilor”	=	**345** „Produse finite”

- *transfer magazinele de vânzare proprii:*

371 „Mărfuri”	=	**345** „Produse finite”

- *distruse de calamităţi naturale:*

Scanned with OKEN Scanner

671 „Cheltuieli privind calamitățile extraordinare și alte evenimente”	= **345** „Produse finite”

- *acordate ca donații:*

6582 „Donații și subvenții acordate”	= **345** „Produse finite”

- *acordate salariaților ca plată în natură:*

421 „Personal salarii”	= **345** „Produse finite”

- *trimise la terți:*

347 „Produse aflate la terți”	= **345** „Produse finite”

- *diferente de preț în minus aferente produselor intrate în gestiune din producție proprie:*

711 „Variația stocurilor”	= **348** „Diferențe de preț la produse”

- *diferențe de preț în plus repartizate asupra produselor ieșite din gestiune prin vânzare:*

711 „Vânzarea stocurilor”	= **348** „Diferențe de preț la produse”

8.4. Contabilitatea mărfurilor și a ambalajelor

Stocurile de mărfuri si ambalaje reprezintă o pondere însemnată în activitatea întreprinderilor de comerț, acestea constituind însăși obiectul lor de activitate. Ele reprezintă ansamblul bunurilor și serviciilor din cadrul unei întreprinderi, destinate a fi vândute prin magazinele proprii (cu amănuntul) sau direct din depozit (en-gros).

A. Contabilitatea mărfurilor.

Mărfurile sunt formate din bunurile achiziționate în vederea revânzării în aceeași stare. În categoria mărfurilor intră si acele stocuri cum ar fi materiile prime, materialele care urmează a fi vândute în aceeași stare în care au fost achiziționate. Drept urmare, materiile prime, materialele consumabile, materiale de

Scanned with OKEN Scanner

natura obiectelor de inventar şi toate celelalte stocuri vor fi trecute în gestiunea de mărfuri.

Documentele de înregistrare a mărfurilor în contabilitate sunt:

- Factura fiscală;
- Nota de recepţie şi constatare diferenţe;
- Nota de predare restituire (în cazul în care mărfurile sunt obţinute din producţie proprie);
- Bonul de primire în consignaţie (pentru mărfurile primite in consignaţie).

Contabilitatea sintetică a mărfurilor se ţine cu ajutorul conturilor din **grupa 37 " Mărfuri "** din care fac parte conturile: 371 "Mărfuri" şi 378"Diferenţe de preţ la mărfuri".

Contul 371 " Mărfuri", ţine evidenţa mărfurilor aflate în gestiune. Este un cont de *activ*.

Se debitează cu valoarea la preţ de înregistrare, a stocurilor de mărfuri intrate în gestiunea întreprinderii prin achiziţionare de la furnizori, aduse ca aport la capital, plusurile constatate la inventariere sau alte surse.

Se creditează cu valoarea la preţ de înregistrare a mărfurilor ieşite din gestiune prin vânzare, trimitere spre prelucrare la terţi, lipsuri la inventar sau alte destinaţii.

Soldul contului este debitor şi arată valoarea mărfurilor la preţ de înregistrare existente în stoc.

Înregistrarea în contabilitate a mărfurilor se face fie la costul de achiziţie, fie la preţul de vânzare cu ridicata, fie la cel de vânzare cu amănuntul. În cazul în care preţul de înregistrare este cel cu ridicata sau cu amănuntul atunci se foloseşte contul 378 "Diferenţe de preţ la mărfuri".

Contul 378 "Diferenţe de preţ la mărfuri" ţine evidenta adaosului comercial practicat de întreprindere, aferent mărfurilor existente în gestiune. Este un cont rectificativ al valorii mărfurilor, iar din punct de vedere al funcţiunii este un cont *bifuncţional* .

Se creditează cu valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor intrate în gestiune (în cazul unităţilor cu amănuntul). Se mai creditează si cu cheltuielile aferente mărfurilor vândute ieşite din patrimoniu (în cazul unităţilor comerciale angro).

Se debitează cu valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor vândute (în cazul unităţilor cu amănuntul). Se mai debitează cu valoarea cheltuielilor de transport, manipulare aferente mărfurilor achiziţionate (în cazul unităţilor angro).

Soldul creditor al contului reflectă valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor rămase în stoc (în cazul unităţilor cu amănuntul). Soldul debitor reflectă valoarea cheltuielilor de transport - manipulare (în cazul unităţilor angro).

In concluzie, contul 378 "Diferente de preţ la mărfuri" funcţionează ca şi un cont de activ, în cazul unităţilor angro, şi ca un cont de pasiv, în cazul unităţilor cu amănuntul.

Scanned with OKEN Scanner

Calculul adaosului comercial aferent mărfurilor vândute, la întreprinderile comerciale cu amănuntul, se face după următoarea procedură:

- se determină coeficientul de adaos (K_{378}) după următoarea relație

$$K_{378} = \frac{(Si + Rc\ cum)\ ct.\ 378}{(Si + Rd\ cum)\ ct.\ 371} \times 100 \qquad (4.4)$$

unde: Si - reprezintă soldul inițial (de la începutul perioadei);
Rc cum – rulajul creditor cumulat până la data efectuării calculului;
Rd cum – rulajul debitor cumulat până la data efectuării calculului;

- determinarea adaosului aferent mărfurilor vândute (Rd ct. 378) la descărcarea gestiunii de la finele perioadei (lunii):

$$Rd\ ct.\ 378 = \frac{K378 \times Rc\ ct.\ 371}{100}$$

Principalele operații în legătură cu mărfurile se înregistrează astfel:

a) Operații privind intrarea mărfurilor:

- *intrarea mărfurilor la o întreprindere cu ridicata (en – gros), pe bază de factură de la furnizori:*

%	=	**401** "Furnizori"
371 "Mărfuri"		
4426 "T.V.A. deductibilă"		

- *în cazul unei întreprinderi comerciale cu amănuntul (en – detail), pe lângă prețul de achiziție se mai înregistrează adaosul comercial și cota de T.V.A. neexigibilă (pentru stabilirea prețului de vânzare cu amănuntul):*

371 "Mărfuri"	=	%
		378 "Diferențe de preț la mărfuri" (cu adaosul comercial stabilit ca o cotă aplicată la prețul de achiziție)
		4428 "T.V.A. neexigibilă" (cota de T.V.A. se aplică la prețul de achiziție plus adaosul comercial)

Scanned with OKEN Scanner

- *intrarea de mărfuri de la asociaţi prin aport în natură, prin donaţii cu titlul gratuit sau stabilite plus la inventar:*

371 "Mărfuri"	=	%
		456 "Decontări cu asociaţii privind capitalul"
		7582 "Venituri din donaţii şi subvenţii primite"
		607 "Cheltuieli privind mărfurile"

b) Operaţii privind ieşirea mărfurilor:

- *vânzarea mărfurilor pe bază de factură, în cazul întreprinderilor comerciale cu ridicata:*

411 "Clienţi"	=	%
		707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"
		4427 "T.V.A. colectată"

- *descărcarea gestiunii depozitului, la finele lunii, cu valoarea la preţ de achiziţie a mărfurilor vândute (pe baza unei Note contabile):*

607 "Cheltuieli privind mărfurile"	=	**371** "Mărfuri"

- *vânzarea/încasarea mărfurilor în cadrul unui magazin cu amănuntul:*

5311 "Casa în lei"	=	%
		707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"
		4427 "T.V.A. colectată"

- descărcarea gestiunii de mărfuri a magazinului, la finele lunii, cu valoarea la preţ cu amănuntul a mărfurilor vândute şi încasate:

%	=	**371** "Mărfuri"
607 "Cheltuieli privind mărfurile"		
378 "Diferenţe de preţ la mărfuri"		
4428 "T.V.A. neexigibilă"		

- ieşirea mărfurilor prin donaţii cu titlu gratuit, prin imputaţii, minusuri la inventar sau ca urmare a unor calamităţi naturale:

Scanned with OKEN Scanner

%	=	**371** "Mărfuri
6582 "Donații și subvenții acordate"		
607 "Cheltuieli privind mărfurile"		
67181 "Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente extraordinare"		

Evidența analitică a intrărilor de mărfuri se ține cu ajutorul Raportului de gestiune și a fișei de magazie.

c) ***Operații privind mărfurile primite spre vânzare în consignație:***

- *primirea obiectelor în consignație:*

Debit 8033 "Valori materiale primite în păstrare sau custodie"

- *vânzarea / încasarea obiectelor:*

5311 "Casa în lei" =	%	
	707 "Venituri din vânzarea mărfurilor" (cu prețul pretins de deponent)	
	708 "Venituri din activități diverse" (comisionul de 30% aplicat asupra prețului pretins de deponent)	
	4427 "T.V.A. colectată" (cota procentuală de T.V.A. se aplică asupra prețului pretins de deponent plus comisionul, în cazul deponentului persoană juridică, și numai asupra comisionului, în cazul deponentului persoană fizică)	

- *concomitent se înregistrează intrarea mărfurilor în gestiunea întreprinderii:*

371 "Mărfuri" =	%	
	462 "Creditori diverși" (cu prețul pretins de deponent)	
	378 "Diferențe de preț la mărfuri" (cu valoarea comisionului întreprinderii comerciale)	
	4428 "T.V.A. neexigibilă"	

- *descărcarea gestiunii de mărfuri, la finele lunii:*

%	= **371** "Mărfuri"	
607 Cheltuieli privind mărfurile"		
378 "Diferențe de preț la mărfuri"		
4428 "T.V.A. neexigibilă"		

- *concomitent se creditează și contul de ordine și evidență:*

Scanned with OKEN Scanner

Credit 8033 "Valori materiale primite în păstrare sau custodie"

B. Contabilitatea ambalajelor

Ambalajele sunt bunuri destinate să protejeze stocurile materiale pe timpul depozitării, transportului, manipulării, prezentării, etc.

În cadrul întreprinderilor există mai multe categorii de ambalaje, grupate în funcție de diverse criterii:

- după posibilitatea de folosire există:
  - ambalaje refolosibile ;
  - ambalaje nerefolosibile, care nu mai pot fi folosite după prima întrebuințare.
- după proveniența lor pot fi:
  - indigene ;
  - din import;
- după modul de rotație sau de valorificare de disting:
  - ambalaje de natura imobilizărilor;
  - ambalaje de natura activelor circulante:
  - ambalaje de natura obiectelor de inventar;
  - ambalaje de transport sau de circulație;
  - materiale de ambalat;
- după modul de circulație şi de recuperare:
  - ambalaje care circulă si se recuperează prin vânzare-cumpărare, fiind facturate separat de marfă;
  - ambalaje care circulă prin restituire ;
  - ambalaje care sunt incluse în prețul mărfii.

Evidența operativă a ambalajelor se ține în Raportul de gestiune, separat de mărfuri.

Contabilitatea sintetică a ambalajelor se ține cu ajutorul următoarelor conturi:

381 "Ambalaje" şi **388 "Diferențe de preț la ambalaje"** (ambele fiind conturi de *activ*);

Aceste conturi permit urmărirea anbalajelor de transport facturate distinct, a ambalajelor care circulă prin vânzare cumpărare. Ambalaje refolosibile care circulă în sistem restituire, evidențiate în facturile de livrare sunt contorizate cu ajutorul conturilor: 409 „Furnizori de bitori" şi 419 „Clienți – debitori". Ambalajele facturate distinct dare care vând împreună cu mărfurile se evidențiază cu ajutorul conturilor 708 „Clienți debitori". Ambalajele facturate distinct dar care se vând împreună cu mărfurile se evidențiază cu ajutorul conturilor 708 „Venituri din activități diverse" sau 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor", respectiv 608 „Cheltuieli privind ambalajele" sau 607 „Cheltuieli privind mărfurile"

Contul 381 „Ambalaje" se debitează cu valoarea ambalajelor intrate în gestiune prin achiziție, apoi de capital, primite cu titlu gratuit, etc. Se creditează

Scanned with OKEN Scanner

cu valoarea ambalajelor ieşite din întreprindere prin uzare, trimise la terţi, lipsuri inventar, acordate ca donaţii etc.

Soldul debitor exprimă valoarea ambalajelor aflate în stoc la preţul de înregistrare.

Când ambalajele se înregistrază la preţuri diferenţele faţă de costul de achiziţie se evidenţiază în contul 388 „Diferenţe de preţ la ambalare" funcţionează identic cu contul 308 „Diferente de preţ la materii şi materiale"

- *Materialele de ambalat* se înregistrează în contul **3023 "Materiale pentru ambalat"** (cont de *activ*)*.

Principalele operaţiuni în legătură cu ambalajele se înregistrează astfel:

a) ***Operaţiuni privind intrarea ambalajelor:***

- intrarea ambalajelor de la furnizori, cu factură:

%	=	**401** "Furnizori"
381 "Ambalaje"		
4426 "T.V.A. deductibilă"		

- intrarea din avansuri de trezorerie sau cumpărate cu numerar:

%	=	**542** "Avansuri de trezorerie"
381 "Ambalaje"		sau
4426 "T.V.A. deductibilă		**5311** "Casa în lei"

- intrarea de la asociaţi, ca aport în natură; de la terţi, în urma prelucrării sau recondiţionării; de la furnizori, când circulă pe principiul restituirii; din donaţii cu titlu gratuit; plusuri la inventar:

381 "Ambalaje"	=	%
		456 "Decontări cu asociaţii privind capitalul"
		358 "Ambalaje aflate la terţi"
		409 "Furnizori – debitori"
		7582 "Venituri din donaţii şi subvenţii primite"
		608 "Cheltuieli privind ambalajele"

b) Operaţiuni privind ieşirea ambalajelor:

* "Planul de conturi general" din cadrul "Reglementărilor contabile armonizate..." simbolizează acest subcont astfel **3023** "Materiale pentru ambalat".

Scanned with OKEN Scanner

- retragerea aportului în natură de către asociaţi:

456 "Decontări cu asociaţii privind capitalul"	=	**381** "Ambalaje"

- trecerea la mărfuri a ambalajelor vândute ca atare:

371 "Mărfuri"	=	**381** "Ambalaje"

- trecerea pe cheltuieli a ambalajelor distruse :

608 "Cheltuieli privind ambalajele"	=	**381** "Ambalaje"

- trimiterea la terţi spre recondiţionare:

358 "Ambalaje aflate la terţi"	=	**381** "Ambalaje"

- ieşirea prin imputaţii:

608 "Cheltuieli privind ambalajele"	=	**381** "Ambalaje"
concomitent cu:		
428 "Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul"	=	%
		758 "Alte venituri din exploatare"
		4427 "T.V.A. colectată"

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 9.

CONTABILITATEA DATORIILOR ŞI CREANŢELOR

Contabilitatea datoriilor şi creanţelor asigură evidenţa relaţiilor întreprinderii cu furnizorii, clienţii, personalul, asigurările sociale, bugetul statului, unităţi din cadrul grupului, asociaţii, diverşi debitori şi creditori şi alte persoane fizice sau juridice.

Având în vedere marea diversitate a relaţiilor economice pe care întreprinderile le întreţin cu terţii, pentru a le reflecta corect în contabilitate, este necesară o clasificare şi definire a acestora.

Relaţiile în funcţie de natura juridică pot fi:

- generatoare de obligaţii (datorii);
- generatoare de drepturi (creanţe).

Datoriile reprezintă surse atrase şi angajemente financiare constituind obligaţii actuale ale întreprinderii rezultate din evenimente trecute şi prin decontarea cărora se aşteaptă să rezulte o ieşire de resurse care să încorporeze beneficii economice[49].

Datoriile iau naştere odată cu obţinerea dreptului de proprietate asupra bunurilor, lucrărilor şi serviciilor şi se lichidează odată cu plata acestora. Din punct de vedere al poziţiei financiare, datoriile sunt încadrate în pasivul bilanţului.

În funcţie de termenul de plată, datoriile se clasifică în:

- datorii pe termen scurt (sub 1 an);
- datorii pe termen mijlociu (intre 1 şi 5 ani);
- datorii pe termen lung (peste 5 ani).

După natura operaţiilor din care provin, avem:

- datorii din operaţii comerciale ;
- datorii din operaţii financiare;
- alte datorii (salariale, soqiale, foscale, etc.).

După conţinutul activităţilor la care se referă sunt:

- datorii din activitatea de exploatare (faţă de furnizori, personal, bugete, clienţi, etc);
- datorii din activitatea financiară (faţă de bănci);
- datorii diverse (faţă de asociaţi, acţionari, întreprinderi din cadrul grupului, creditori diverşi).

[49] Mateş Dorel şi colaboratorii – Contabilitatea financiară a întrepriderii între normalizare şi armonizare, vol II, Ed. Mirton 2003, pag. 12.

Scanned with OKEN Scanner

O datorie se clasifică ca datorie curentă atunci când se aşteaptă să fie decontată în cursul normal al ciclului de exploatare al întreprinderii sau este exigibilă în termen de 12 luni de la data bilanţului.

Creanţele reprezintă contrapartida unei prestaţii, a unei livrări care se concretizenză în în drepturile creditorilor de a pretinde debitorilor sume de bani, bunuri, lucrări sau servicii.

Creanţele iau naştere odată cu transferul proprietăţii bunurilor şi valorilor, lichidându-se la încasarea clienţilor sau debitorilor diverşi. Din punct de vedere al poziţiei financiare sunt încarate în activul bilanţului.

În funcţie de termenul de încasare creanţele se clasifică în:

- creanţe pe termen scurt (sub 1 an);
- creanţe pe termen mijlociu (între 1 şi 5 ani);
- creanţe pe termen lung (peste 5 ani).

În nota explicativă 5 „Situaţia creanţelor şi a datoriilor" anexă la Situaţiile financiare anuale, acesrea sun grupate astfel:

- creanţe sub 1 an;
- creanţe peste 1 an.

Creanţele pe termen scurt sunt active circulante în decontare, ele sunt rezultatul unor evenimente trecute şi de la care se aşteaptă să genereze o intrare de resurse care încorporează beneficii.

După operaţiile din care provin sunt:

- creanţe din operaţiuni comerciale;
- creanţe din operaţii financiare;
- alte creanţe.

În funcţie de conţinutul activităţii la care se referă avem:

- creanţe din activitatea de exploatare (faţă de clienţi, salariaţi, buget, furnizori, etc.);
- creanţe diverse (faţă de asociaţi, acţionari, întreprinderi din cadrul grupului, debitorii diverşi etc.);
- cheltuieli anticipate care reflectă o creanţă a exerciţiului curent faţă de exerciţiile viitoare.

9.1. Contabilitatea datoriilor şi creanţelor privind relaţiile cu furnizorii şi clienţii

În contabilitatea furnizorilor şi clienţilor se înregistrează operaţiunile patrimoniale privind livrările de mărfuri şi produse, lucrările executate şi serviciile prestate, precum şi alte operaţiuni efectuate în baza contractelor încheiate între aceştia.

Evidenţa datoriilor faţă de furnizori se ţine cu ajutorul conturilor din **grupa 40 „Furnizori şi conturi asimilate"**, din care fac parte conturile: **401** „Furnizori", **403** „Efecte de plătit", **404** „Furnizori de imobilizări", **405** „Efecte de

Scanned with OKEN Scanner

plătit pentru imobilizări", **408** „Furnizori-facturi nesosite" şi **409** "Furnizori debitori".

Contul 401 „Furnizori", este un cont de *pasiv.*

Se creditează cu valoarea bunurilor cumpărate, lucrărilor executate sau a serviciilor prestate de terţi şi taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile furnizorilor.

Se debitează cu plăţile efectuate către furnizori.

Soldul contului este *creditor* şi reprezintă sumele datorate furnizorilor.

Contul 403 „Efecte de plătit" este un cont de *pasiv* şi ţine evidenţa obligaţiilor de plată pe bază de efecte comerciale (bilet la ordin, cambie etc.).

Se creditează cu valoarea acceptată a cambiilor sau a biletelor la ordin subscrise.

Se debitează cu plăţile efectuate la scadenţă pe bază de efecte comerciale.

Soldul creditor al contului reprezintă valoarea efectelor de plătit.

Contul 404 „Furnizori de imobilizări", ţine evidenţa obligaţiilor de plată faţă de furnizorii de imobilizări corporale sau necorporale. Este un cont de *pasiv* şi funcţionează identic cu contul **401** „Furnizori".

Contul 405 „Efecte de plătit pentru imobilizări" ţine evidenţa obligaţiilor de plată faţă de furnizorii de imobilizări stabilite pe bază de efecte comerciale. Este un cont de *pasiv* şi funcţionează identic cu contul 403 „Efecte de plătit".

Contul 408 „Furnizori – facturi nesosite" ţine evidenţa decontărilor cu furnizorii pentru cumpărările de bunuri şi sefvicii pentru care nu s-au primit facturi. Este un cont de *pasiv.*

Se creditează cu valoarea bunurilor şi a serviciilor cumpărate de la furnizori.

Se debitează cu valoarea facturilor sosite.

Soldul creditor al contului reprezintă sumele datorate furnizorilor pentru care nu s-au primit facturi.

Contul 409 "Furnizori – debitori", ţine evidenţa avansurilor acordate furnizorilor. Este un cont de *activ.*

Se debitează cu valoarea avansurilor achitate.

Se creditează cu valoarea avansurilor regularizate cu furnizorii.

Soldul debitor al contului reprezintă avansuri acordate furnizorilor, nedecontate.

Contabilitatea analitică a furnizorilor se ţine pe fiecare persoană juridică sau fizică în parte, grupate pe furnizor interni şi furnizori externi, iar în cadrul acestora pe termene de plată în parte.

Principalele operaţiuni privind decontările cu furnizorii se înregistrează în contabilitate astfel:

Scanned with OKEN Scanner

- aprovizionarea cu materii prime, materiale, obiecte de inventar, mărfuri şi ambalaje:

%	=	**401** "Furnizori"
301 "Materii prime"		
302 „Materiale consumabile"		
303 „Mat. de natura obiectelor de inventar"		
371 "Mărfuri"		
381 "Ambalaje"		
4426 "T.V.A. deductibilă"		

- cheltuieli de aprovizionare aferente acestor stocuri:

%	=	**401** "Furnizori"
308 "Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale"		
...		
388 "Diferenţe de preţ la ambalaje"		

- achitarea furnizorilor pentru materii prime, obiecte de inventar, mărfuri, ambalaje şi a cheltuielilor de transport - aprovizionare aferente:

401 Furnizori	=	%
		512"Conturi curente la bănci"
		531 "Casa"
		541 "Acreditive"
		542 "Avansuri de trezorerie"

- cheltuieli privind materialele nestocate, energie, apă:

%	=	**401** "Furnizori"
604 "Cheltuieli privind materiale nestocate"		
605 "Cheltuieli privind energia şi apa"		

- cheltuieli privind servicii prestate, diferenţe de curs valutar, facturi nesosite:

%	=	**401** "Furnizori"
611 Cheltuieli cu întreţinerea şi reparaţiile		
..		
626 "Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii"		
628 "Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terţi"		
665 "Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"		
408 "Furnizori - facturi nesosite"		

Scanned with OKEN Scanner

- *valoarea sconturilor acordate furnizorilor:*

667 "Cheltuieli privind sconturile acordate"	=	**401** "Furnizori"

- *decontarea avansurilor acordate furnizorilor:*

401 "Furnizori"	=	**409** "Furnizori – debitori"

- *avansuri acordate furnizorilor:*

409 "Furnizori – debitori"	=	%
		512 "Conturi curente la bănci"
		531 "Casa"
		542 "Avansuri de trezorerie"

Evidența creanțelor din relațiile cu clienții se ține cu ajutorul conturilor din **grupa 41 „Clienți și conturi asimilate"** din care fac parte conturile: **411** „Clienți", **413** „Efecte de primit", **418** „Clienți - facturi de întocmit" și **419** „Clienți - creditori."

Contul 411 „Clienți" ține evidența decontărilor cu clienții interni și externi pentru produse, semifabricate, materiale, mărfuri etc. vândute, lucrări executate și servicii prestate pe bază de facturi, precum și a clienților incerți, rău platnici, dubioși sau aflați în litigiu. Este un cont de *activ*. Se dezvoltă pe două conturi sintetice de gradul II:

- **4111** „Clienți"
- **4118** „Clienți incerți sau în litigiu"

Se debitează cu valoarea la preț de vânzare a bunurilor livrate, serviciilor prestate, precum şI taxa pe valoarea adăugată aferentă.

Se creditează cu sumele încasate de la clienți.

Soldul contului este debitor și reprezintă sumele datorate de clienți (creanțele față de clienți).

Contul 413 „Efecte de primit" ține evidența drepturilor de creanță stabilite pe bază de efecte comerciale. Este un cont de *activ*.

Se debitează cu sumele datorate de clienți reprezentând valoarea efectelor comerciale acceptate.

Se creditează cu efectele comerciale primite de la clienți prin conturile curente.

Soldul debitor al contului reprezintă valoarea efectelor comerciale de primit.

Contul 4118 "Clienți incerți sau în litigiu" ține evidența clienților incerți, rău-platnici, dubioși sau aflați în litigiu. Este un cont de *activ*.

Scanned with OKEN Scanner

Se debitează cu valoarea creanţelor incerte treasferate la acest cont din contul 4111 „Clienţi".

Se creditează cu sumele încasate de la clienţii incerţi sau în litigiu şI cu sumele trecute pe pierderi cu prilejul scăderii din evidenţă a clienţilor incerţi sau în litigiu, iar pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă se va debita contul 4427 „T.V.A. colectată".

Soldul contului este debitor şi reprezintă sumele datorate de clienţii incerţi sau în litigiu.

Contul 418 „Clienţi – facturi de întocmit" evidenţiază livrările de bunuri şi servicii, inclusiv taxa pe valoarea adăugată, pentru care nu s-au întocmit facturi. Este un cont de *activ.*

Se debitează cu valoarea livrărilor către clienţi, aferente exerciţiului financiar în curs, pentru care nu s-au întocmit facturi, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă.

Se creditează cu valoarea facturilor întocmite către clienţi.

Soldul debitor al contului reprezintă valoarea bunurilor livrate şi serviciilor prestate pentru care nu s-au întocmit facturi.

Contul 419 „Clienţi-creditori" ţine evidenţa clienţilor creditori, reprezentând avansurile încasate de la clienţi. Este un cont de *pasiv.*

Se creditează cu sumele încasate de la clienţi reprezentând avansurile pentru livrări de bunuri, prestări de servicii sau executări de lucrări.

Se debitează cu decontarea avansurilor încasate de la clienţi.

Soldul contului este creditor şi reprezintă sumele datorate clienţilor.

Principalele operaţiuni privind decontările cu clienţii se înregistrează în contabilitate astfel:

- vânzarea produselor finite, semifabricatelor, produselor reziduale şi mărfurilor, precum şi facturarea lucrărilor executate şi serviciilor prestate:

411 "Clienţi"	=	%
		701 "Venituri din vânzarea produselor finite"
		702 „Venituri din vânzarea semifabricatelor"
		704 „Venituri din lucrări executate şi servicii prestate"
		706 „Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii"
		707 „Venituri din vânzarea mărfurilor"
		708 „Venituri din activităţi diverse"
		4427 "T.V.A. colectată"

- *diferenţe de curs nefavorabile constatate cu ocazia lichidării creanţelor în devize:*

Scanned with OKEN Scanner

665 "Cheltuieli din diferențe de curs valutar"	=	**4111** "Clienți"

- diferențe de curs favorabile constatate cu ocazia lichidării creanțelor în devize:

4111 "Clienți"	=	**765** "Venituri din diferențe de curs valutar"

- avansuri încasate de la clienți:

%	=	**419** "Clienți-creditori"
512 "Conturi curente la bănci"		
531 "Casa"		

- decontarea către clienți a avansurilor nedecontate:

419 "Clienți-creditori"	=	**4111** "Clienți"

- restituirea către clienți a avansurilor nedecontate:

419 "Clienți-creditori"	=	%
		512 "Conturi curente la bănci"
		531 "Casa"

- evidențierea clienților incerți sau în litigiu:

4118 "Clienți incerți sau în litigiu"	=	**411** "Clienți"

- scoaterea din patrimoniu a clienților insolvabili:

654 "Pierderi din creanțe"	=	**4118** "Clienți incerți sau în litigiu"

- reactivarea clienților scoși din evidență:

4111 "Clienți"	=	**754** "Venituri din creanțe reactivate"

- încasarea sumelor datorate de clienți:

%	=	**4111** "Clienți"
512 "Conturi curente la bănci"		
531 "Casa"		

Scanned with OKEN Scanner

9.2 Contabilitatea decontărilor cu personalul, asigurările şi protecţia socială

Contabilitatea datoriilor şi creanţelor privind personalul se ţine cu ajutorul conturilor din **grupa 42 "Personal şi conturi asimilate"**, din care fac parte conturile **421** "Personal-salarii datorate", **423** "Personal-ajutoare materiale datorate", **424** "Participarea personalului la profit", **425** "Avansuri acordate personalului", **426** "Drepturi de personal neridicate", **427** "Reţineri din salarii datorate terţilor" şi **428** "Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul."

Contul 421 "Personal-salarii datorate" ţine evidenţa salariilor de bază şi suplimentare (sporuri, prime, concedii de odihnă) cuvenite personalului. Este cont de *pasiv*.

Se creditează cu salariile şi alte drepturi asimilate datorate personalului, prin debitul contului 641 "Cheltuieli cu salariile personalului".

Se debitează cu:

- impozitul pe salarii reţinut, prin creditul contului 444 "Impozit pe veniturile de natura salariilor";
- reţinerea avansului acordat personalului în cursul lunii , prin creditul contului 425 "Avansuri acordate personalului" ;
- contribuţia personalului la asigurările sociale, prin creditul contului 4312 "Contribuţia salariaţilor la asigurările sociale";
- contribuţia personalului la asigurările sociale de sănătate, prin creditul contului 4314 „Contribuţia personalului la asigurările sociale de sănătate"
- contribuţia personalului de 1% pentru fondul de şomaj, prin creditul contului 4372 "Contribuţia personalului la fondul de şomaj";
- sumele datorate de salariaţi terţilor, reţinute din salarii, prin creditul contului 427 "Reţineri din salarii datorate terţilor";
- sumele neridicate de personal, în termenul legal, prin creditul contului 426 "Drepturi de personal neridicate";
- salariile nete achitate personalului, prin creditul contului 5311 "Casa în lei"sau 5121 „Conturi la bănci în lei".

Soldul creditor al contului reprezintă sumele datorate de întreprindere personalului său, reprezentând salarii şi alte venituri asimilate acestora.

Contul 425 "Avansuri acordate personalului" este cont de *activ* şi reflectă creanţele întreprinderii faţă de angajaţi pentru avansurile acordate în cursul lunii în contul remuneraţiei.

Se debitează cu:

- avansurile acordate personalului şi care reprezintă în general 40-50% din salariul de încadrare, prin creditul contului 5311 "Casa în lei" sau 5121 „Conturi la bănci în lei";
- avansurile neridicate în termen, prin creditul contului 426 "Drepturi de personal neridicate".

Scanned with OKEN Scanner

Se creditează cu avansurile acordate în timpul lunii şi reţinute pe statele de plată a salariilor sau pe listele de plată a ajutoarelor materiale, prin debitul contului 421 "Personal-salarii datorate" sau 423 "Personal-ajutoare materiale datorate".

Soldul debitor reprezintă avansurile acordate personalului, deci creanţele întreprinderii faţă de salariaţii săi şi care urmează a se reţine din drepturile totale salariale ale acestora.

Alături de salarii, în anumite situaţii, personalul unităţilor mai beneficiază de diverse ajutoare sociale, ca de exemplu: ajutoare de boală, concedii de maternitate, concedii pentru îngrijirea copilului bolnav în vârstă de până la 7 ani şi pentru îngrijirea copilului până la împlinirea vârstei de 2 ani, ajutore pentru procurarea de proteze medicale, ajutore în caz de deces a unui membru de familie sau chiar a salariatului. Contul utilizat pentru reflectarea acestor indemnizaţii materiale ce se acordă personalului şi care se suportă din contribuţia unităţii pentru asigurări sociale, precum şi de către întreprindere în prima perioadă (pentru primele 7/12/17 zile în funcţie de numărul de salariaţi al întreprinderii)[50] este 423 "Personal-ajutoare materiale datorate".

Contul 423 "Personal-ajutoare materiale datorate" este cont de *pasiv.*

Se creditează cu:

- sumele datorate personalului pe baza listelor de plată, reprezentând ajutoare materiale suportate din contribuţia unităţii la asigurările sociale, prin debitul contului 4311 "Contribuţia unităţii la asigurările sociale";
- sumele datorate personalului, şi care se suportă de angajator, prin debitul contului 6458 "Alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială".

Se debitează cu:

- impozitul reţinut şi datorat bugetului, prin creditul contului 444 "Impozitul pe veniturile de natura salariilor";
- reţinerea avansurilor acordate în cursul lunii, prin creditul contului 425 "Avansuri acordate personalului";
- contribuţia personalului la asigurările sociale de sănătate, prin creditul contului 4314 „Contribuţia personalului la asigurările sociale de sănătate"
- contribuţia personalului de 1% pentru fondul de şomaj, prin creditul contului 4372 "Contribuţia personalului la fondul de şomaj";
- reţinerile făcute în contul terţilor, prin creditul contului 427 "Reţineri din salarii datorate terţilor";
- sumele nete achitate personalului ca ajutoare materiale sau şomaj tehnic, prin creditul contului 5311 "Casa în lei" sau 5121 „Conturi la bănci în lei";
- sumele neridicate în termenul legal de salariaţi, prin creditul contului 426 "Drepturi de personal neridicate".

Soldul creditor al contului reprezintă sumele datorate de unitate personalului său ca ajutoare materiale sau pentru şomaj tehnic.

---

[50] Legea 19/2000, privin sistemul public de pensii şi alte drepturi de asigurări sociale (cu modificările ulterioare OUG nr.107/2001, etc.)

Scanned with OKEN Scanner

În vederea stimulării personalului unității în realizarea unei activități eficiente, se acordă acestuia, în cursul anului, cât și la sfârșitul anului diferite premii.

Contul 424 "Participarea personalului la profit" ține evidența stimulentelor datorate de unitate personalului din profitul net obținut la sfârșitul anului. Este un cont de *pasiv.*

Se creditează după închiderea exercițiului financiar (după aprobarea situațiilor financiare anuale și repartizarea profitului de către AGA) cu suma repartizată din profitul net cuvenită personalului prin debitul contului 117 „Rezultatul reportat".

Se debitează cu:

- impozitul reținut personalului, prin creditul contului 444 "Impozit pe salarii";
- sumele nete achitate celor în drept, prin creditul contului 5311 "Casa în lei" sau 5121 „Conturi la bănci în lei";
- sumele neridicate de personal în termen, prin creditul contului 428 "Drepturi de personal neridicate".

Soldul creditor al contului reprezintă sumele din fondul de participare la profit, datorat de unitate personalului său.

Contul 426 "Drepturi de personal neridicate" ține evidența drepturilor de personal neridicate în termen de 3 zile. Sumele rămân înregistrate în acest cont până la achitarea lor celor în drept sau, în caz contrar, până la prescrierea acestor drepturi.

Este un cont de *pasiv.*

Se creditează cu:

- salariile nete achitate personalului și neridicate de aceștia, în termen, prin debitul contului 421 "Personal-salarii datorate";
- ajutoarele materiale nete datorate personalului și neridicate de aceștia în termen, prin debitul contului 423 "Personal-ajutoare materiale datorate";
- stimulentele suplimentare nete sub formă de premii sau participare la profit datorate personalului și neridicate în termen, prin debitul contului 424 "Participarea personalului la profit";
- avansurile neridicate de personal în termen, prin debitul contului 425 "Avansuri acordate personalului".

Se debitează cu:

- sumele achitate celor în drept, prin creditul contului 5311 "Casa în lei" sau 5121 „Conturi la bănci în lei";
- drepturile de personal prescrise și datorate bugetului de stat sau, după caz, trecute la alte venituri din exploatare, prin creditul contului 448 "Alte datorii și creanțe cu bugetul statului" sau 758 "Alte venituri din exploatare".

Soldul creditor reflectă sumele datorate de unitate personalului și care nu au fost ridicate în termen.

Contul 427 "Rețineri din salarii datorate terților" evidențiază sumele reținute personalului, reprezentând datorii ale cestora față de alte unități sau

Scanned with OKEN Scanner

persoane fizice, consecinţa unor contracte sau a unor hotărâri judecătoreşti. Cunoscute sub denumirea de popriri, contravaloarea chiriilor, ratelor, (amenzi, pensii alimentare,) etc., datorate de personal. Este un cont de pasiv.

Se creditează cu sumele reţinute din salarii sau ajutoare materiale, făcute pe statele de plată personalului ca fiind datorate terţilor, prin debitul conturilor 421 "Personal-salarii datorate" şi 423 "Personal-ajutoare materiale datorate".

Se debitează cu sumele reţinute personalului şi achitate terţilor, prin creditul conturilor 5121 "Conturi curente la bănci în lei" şi 5311 "Casa în lei".

Soldul creditor al contului reflectă sumele reţinute personalului pe statele de plată şi neachitate terţilor.

Contul 428 "Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul" evidenţiază datoriile ţi creanţele întreprinderii faţă de personal este un cont *bifuncţional* şi se dezvoltă în următoarele sintetice de gradul II: 4281 "Alte datorii în legătură cu personalul"; 4282 "Alte creanţe în legătură cu personalul".

Subcontul 4281 "Alte datorii în legătură cu personalul" *se creditează* cu sumele datorate salariaţilor pentru care nu s-au întocmit state de plată, determinate de activitatea care urmează să se închidă, sumele datorate personalului sub formă de ajutoare.

Se debitează cu sumele achitate personalului.

Soldul contului este creditor şi reprezintă sumele datorate salariaţilor.

Subcontul 4282 "Alte creanţe în legătură cu personalul" *se debitează* cu sumele datorate de personal reprezentând chirii şi consumuri, care se fac venit la întreprindere, precum şi eventualele sume datorate prin debite, salarii, avansuri nejustificate, sporuri sau adaosuri necuvenite, ajutoare de boală necuvenite.

Se creditează cu sumele încasate de la salariaţi.

Soldul debitor al contului reprezintă sumele datorate de salariaţi.

Salariile plătite personalului se compun din:

- salariile de bază, stabilite în funcţie de calitatea muncii efectuate sau în funcţie de timpul efectiv lucrat;
- salarii suplimentare, sub forma diferitelor sporuri (spor de toxicitate, de noapte, etc.), premii, concedii plătite, etc.

Totalitatea salariilor de bază şi celor suplimentare constituie fondul de salarii. Fondul de salarii trebuie să fie corelat cu productivitatea muncii şi stabilit în funcţie de posibilităţile financiare ale fiecărei unităţi patrimoniale, astfel încât plata drepturilor salariale să poată fi asigurată numai din venituri proprii.

Calcularea restului de plată poate fi reprezentată schematic ca şi în fig.nr. 9.1.

Scanned with OKEN Scanner

Salariul aferent timpului efectiv lucrat + concedii de odihnă + concedii medicale + premii + sporuri
= Salariul brut
- contribuţia personalului la asigurările sociale de stat de 9,5% - contribuţia personalului la fondul de şomaj de 1% - contribuţia personalului la asigurările de sănătate de 6,5% - cheltuieli profesionale - deduceri de bază - deduceri suplimentare
= Baza impozabilă
+ cheltuieli profesionale + deduceri de bază + deduceri suplimentare - impozit pe salariu - avansuri acordate - premii - alte reţineri (rate, chirii popriri)
= Rest de plată

Fig.nr.9.1.Calcularea restului de plată

Constituirea fondurilor de asigurări şi protecţie socială se realizează din contribuţii ale agenţilor economici ce folosesc personal salariat cât şi din contribuţii ale salariaţilor. În primul caz aceste cotizaţii sunt cheltuieli patronale (deoarece sunt suportate de titularul de patrimoniu – persoană juridică sau fizică) ce foloseşte personal salariat, iar în cel de-al doilea caz aceste cotizaţii sunt cheltuieli salariale, suportate din veniturile fiecărui salariat.

Contabilitatea datoriilor şi creanţelor privind asigurările şi protecţia socială se ţine cu ajutorul conturilor din **grupa 43 "Asigurări sociale,**

Scanned with OKEN Scanner

protecţie socială şi conturi asimilate", din care fac parte conturile: **431** "Asigurări sociale", **437** "Ajutor de şomaj", **438** "Alte datorii şi creanţe sociale".

Conturile 431 şi 437 sunt conturi de *pasiv* şi se compun fiecare din subconturile: **4311** "Contribuţia unităţii la asigurările sociale",4312 „Contribuţia personalului la sigurările sociale", 4313 „Contribuţia unităţii la asigurările de sănătate", 4314 „Contribuţia personalului la asigurările de sănătate", 4315 „Contribuţia unităţii la fondul pentru risc accidente şi boli profesionale" respectiv **4371** "Contribuţia unităţii la fondul de şomaj" şi **4372** "Contribuţia personalului la fondul de şomaj".

Contul 431 „Asigurări sociale" ţine evidenţa decontărilor privind contribuţia angajatorului şi a personalului la asigurările sociale şi a contribuţiei pentru asigurările sociale de sănătate şi se dezvoltă pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

- **4311** „Contribuţia unităţii la asigurările sociale"
- **4312** „Contribuţia personalului la asigurările sociale"
- **4313** „Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate"
- **4314** „Contribuţia angajaţilor pentru asigurările sociale de sănătate"

Este un cont de pasiv.

Se creditează cu contribuţia angajatorului la asigurările sociale prin debitul contului 6451 „Contribuţia unităţii la asigurările sociale";

- contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate (7%) prin debitul contului 6543 „Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate";
- contribuţia personalului la asigurările sociale (9,5%) şi la asigurările sociale de sănătate (6,5%) prin debitul conturilor 421 „Personal salarii datorate" şi 423 „Personal ajutoare materiale datorate".

Se debitează cu sumele datorate personalului ca ajutoare materiale, suportate conform legii din contribuţia unităţii la asigurările sociale prin creditul contului 423 „Personal ajutoare materiale" şi cu sumele achitate bugetului asigurărilor sociale şi casei asigurărilor sociale de sănătate prin creditul contului 5121 „Conturi la bănci în lei".

Soldul creditor reprezintă sumele datorate bugetului asigurărilor sociale şi bugetului asigurărilor sociale de sănătate.

Întreprinderile care folosesc personal salariat au obligaţia legală de contribui la formarea fondurilor de asigurări sociale de stat. Această contribuţie se determină prin aplicarea unei cote procentuale, diferenţiată în funcţie de grupa de muncă a salariaţilor, asupra câştigului brut lunar, realizat de salariaţii încadraţi cu contract de muncă (pe durată determinată sau nedeterminată), indiferent de forma se salarizare utilizată şi de forma de proprietate.

Pentru calculul corect al contribuţiei unităţii la asigurărilor sociale de stat fiecare întreprindere trebuie să-şi nominalizeze salariaţii pe grupe de muncă, evidenţierea făcându-se şi pe recapitulaţia statelor de plată unde se menţionează

Scanned with OKEN Scanner

grup de muncă, numărul de salariaţi, fondul de salarii şi contribuţia aferentă la asigurările sociale.

Contribuţia unităţii la asigurările sociale nu se datorează asupra unor drepturi de personal constând din:

- drepturile plătite personalului din fondurile asigurărilor sociale de stat (excepţie fac cei aflaţi în întreruperea activităţii pentru creşterea copilului pînă la 2 ani);
- drepturile plătite în perioada preavizului de concediere
- drepturile de autor sau colaborator extern;
- drepturile plătite pentru executarea unor lucrări sau pentru prestarea de servicii pe bază de contracte civile sau pentru alte categorii de lucrări care nu au la bază contracte de muncă reglementate ca atare prin legislaţia muncii;
- sumele ce se acordă salariaţilor din profitul net de către societăţile comerciale şi regiile autonome;
- indemnizaţiile primite de membrii consiliului de administraţie şi cenzori;
- indemnizaţia de delegare şi detaşare şi indemnizaţiile acordate personalului transferat în condiţiile legii.
- premiile şi alte drepturi acordate potrivit reglementărilor legale.

Sumele exceptate de la plata contribuţiei de asigurări sociale nu se iau în considerare la stabilirea cuantumului prestaţiilor de asigurări sociale.

Calcularea şi plata contribuţiei către bugetul asigurărilor sociale de stat se fac lunar.

Termenele de plată a contribuţiei pentru asigurările sociale de stat sunt:

- data stabilită pentru plata drepturilor salariale pe luna în curs, în cazul angajatorilor care efectuează plata drepturilor salariale lunar, dar nu mai târziu de data de 25 lunii următoare celei pentru care se datorează plata;
- data stabilită pentru plata chenzinei doua, în cazul angajatorilor ce efectuează plat drepturilor salariale chenzinal, dar nu mai târziu de dat de 25 a lunii următoare celei pentru care se datorează plata;

Angajatorii, indiferent de forma de proprietate, vor depune în bancă, odată cu documentaţia pentru plata salariilor şi a altor venituri ale asiguraţilor, şi documentele pentru plata contribuţiilor datorate bugetului asigurărilor sociale de stat şi bugetului asigurărilor sociale de sănătate, plăţile efectuându-se simultan, sub control bancar.

În cazul în care persoanele juridice sau fizice care folosesc personal salariat au plătit, potrivit dispoziţiilor legale, direct salariaţilor unele drepturi de asigurări sociale prevăzute de lege, altele decât cele care se suportă din fondurile proprii, acestia vor depune în contul asigurărilor sociale de stat numai diferenţa de asigurări sociale ce trebuie plătită bugetului asigurărilor sociale de stat.

Neplata contribuţiilor datorate în termen de 3 zile lucrătoare de la scadenţa obligaţiilor generează majorări de întârziere.

Scanned with OKEN Scanner

Persoanele care au calitatea de salariaţi şi sunt cuprinse în sistemul asigurărilor sociale contribuie cu treime din cota de asigurări sociale, stabilită anual pentru condiţii normale de muncă.

În această situaţie se află următoarele categorii de asiguraţi:

- persoanele care desfăşoară activităţi pe bază de contract individual de muncă;
- persoanele care îşi desfăşoară activitatea în funcţii elective sau care sunt numite în cadrul autorităţii executive, legislative sau judecătoreşti, pe durata mandatului, precum şi membrii cooperatori dintr-o organizaţie cooperaţiei meşteşugăreşti, ale căror drepturi şi obligaţii sunt asimilate cu ale persoanelor care desfăşoară activităţi pe bază de contract individul de muncă;

Contul 437 "Ajutor de şomaj" este un cont de *pasiv*. Se dezvoltă în două conturi sintetice de gradul II :

- **4371** „Contribuţia unităţii la ajutorul de şomaj"
- **4372** „Contribuţia personalului la ajutorul de şomaj"

Se creditează cu:

- contribuţia lunară de 2,5% calculată asupra fondului de salarii brute, suportată pe cheltuieli de către întreprindere, prin debitul contului 6452 "Contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj;
- contribuţia lunară de 1% a salariaţilor, suportată din salariul lunar brut sau din ajutoare materiale, prin debitul conturilor 421 "Personal-salarii datorate" sau 423"Personal-ajutoare materiale datorate".

Se debitează cu:

- sumele virate la bugetul asigurărilor sociale reprezentând contribuţia lunară a întreprinderilor şi a salariaţilor la fondul de şomaj, prin creditul contului 5121 "Conturi la bănci în lei".

Soldul creditor reflectă contribuţia înregistrată la fondul de şomaj şi nevirată la M.M.P.S.

Agenţii economici (persoane juridice şi fizice) care utilizează personal salariat contribuie la constituire fondului pentru ajutorul de şomaj. Contribuţia se realizează prin aplicarea unei cote de 2.5% asupra tuturor sumelor ce se include în fondul de salarii realizat lunar în valoare brută.

Conform normelor în vigoare în fondul de salarii realizat lunar asupra căruia se aplică cota de 2,5% se include:

- salariile de bază;
- sporurile şi indemnizaţiile la salariul de bază;
- salariul de merit;
- salariile de bază pentru persoanele încadrate prin cumul, inclusiv pentru pensionarii care cumulează pensia cu salariul;
- sumele realizate prin plata cu ora, gărzi, indemnizaţii clinice;
- stimulentele şi premiile de orice fel care se plătesc din fondul de salarii;

Scanned with OKEN Scanner

- indemnizaţiile pentru concediu de odihnă;
- indemnizaţiile pentru perioadele de incapacitate temporară de muncă suportate de unităţi;
- plăţile făcute salariaţilor zilieri sau temporari;
- indemnizaţiile plătite personalului ce lucrează pe bază de contracte de prestări de servicii sau convenţii civile (colaborări) dacă sunt suportate din fondul de salarii;
- salariile fixe sau indemnizaţiile plătite administratorilor, cenzorilor, împuterniciţilor statului;
- alte sume.

Contribuţia unităţii la constituirea fondului pentru ajutorul de şomaj constituie o cheltuială de exploatare.

Contribuţia personalului la constituirea fondului pentru ajutorul de şomaj constă dintr-o cotă de 1% din salariul de bază lunar de încadrare; această sumă se calculează şi se reţine din drepturile personalului de către fiecare întreprindere care foloseşte personal salariat.

Salariul de bază avut în vedere la aplicarea contribuţiei de 1% este salariul de bază lunar brut, în care, potrivit legii, sau, după caz, contractul colectiv de muncă, se include şi sporurile şi indemnizaţiile care fac parte din salariul de bază. La unităţile în care salariile se stabilesc prin negocieri colective sau individuale sporurile şi indemnizaţiile avute în vedere la calculul contribuţiei personalului la constituirea fondului pentru ajutorul de şomaj sunt cele menţionate în contractul colectiv de muncă sau în contractul individual de muncă, după caz, ca făcând parte din salariul de bază.

Contul 438 "Alte datorii şi creanţe sociale" se utilizează la finele exerciţiului financiar pentru evidenţierea următoarelor situaţii: când întreprinderea a achitat în plus anumite sume salariaţilor, din fondul de asigurări şi protecţie socială şi ca urmare ea are drepturi faţă de salariaţi şi respectiv obligaţii faţă de M.M.P.S., respectiv în situaţia în care întreprinderea constată că s-au achitat în plus anumite sume salariaţilor, din fondul de asigurări şi protecţie socială şi ca urmare are drepturi faţă de salariaţi şi respectiv obligaţii faţă de M.M.P.S.,

Contul este *bifuncţional* şi se dezvoltă pe două conturi sintetice de gradul II, şi anume: 4381 "Alte datorii sociale" şi 4382 "Alte creanţe sociale".

Se creditează cu:

- sumele constatate la sfârşitul exerciţiului ca fiind achitate în plus salariaţilor din fondurile de asigurări şi protecţie socială, şi care se datorează bugetului asigurărilor sociale, prin debitul contului 428 "Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul".

Se debitează cu:

- sumele virate în nul următor asigurărilor sociale şi reflectate în exerciţiul precedent ca şi datorii faţă de M.M.P.S., prin creditul contului 5121 "Conturi curente la bănci în lei"

Scanned with OKEN Scanner

- sumele datorate salariaţilor, aferente exerciţiului încheiat şi care se vor achita în anul următor din fondul de asigurări sociale, prin creditul contului 428 "Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul".

Soldul creditor al contului reprezintă sumele datorate de întreprinderi, bugetului asigurărilor sociale, iar *soldul debitor* reflectă sumele cuvenite salariaţilor, ce urmează a se achita în contul asigurărilor şi protecţiei sociale, deci creanţe faţă de M.M.P.S.

Principalele operaţiuni privind decontările cu personalul, asigurările şi protecţia socială se înregistrează în contabilitate astfel:

- *plata avansurilor cuvenite conform contractului de muncă:*

425 "Avansuri acordate personalului"	=	% **531** "Casa" **512** „Conturi curente la bănci"

- *cheltuieli cu salariile brute datorate personalului:*

641 "Cheltuieli cu salariile personalului"	=	**421** "Personal - salarii datorate"

- *reţineri din salarii:*

421 "Personal - salarii datorate"	=	% **4372** "Contribuţia personalului la fondul de şomaj" **4312** "Contribuţia personalului la asigurările sociale" **444** "Impozitul pe veniturile de natura salariilor" **4314** „Contribuţia angajaţilor pentru asigurările sociale de sănătate" **425** "Avansuri acordate personalului" **427** "Reţineri din salarii datorate terţilor" **4282** "Alte creanţe în legătură cu personalul"

- *plata salariilor nete datorate personalului:*

421 "Personal salarii datorate"	=	% **531** "Casa" **512** „Conturi curente la bănci"

- *evidenţierea ajutoarelor materiale:*

Scanned with OKEN Scanner

431 "Asigurări sociale" =	**423** "Personal ajutoare materiale datorate"	

- reţineri din ajutoarele materiale:

423 "Personal – ajutoare materiale datorate" =	%	
	425 "Avansuri acordate personalului"	
	444 "Impozitul pe veniturile de natura salariilor"	

- *plata sumelor nete reprezentând ajutoarele materiale*

423" Personal - ajutoare materiale datorate" =	%	
	531 "Casa"	
	512 „Conturi curente la bănci"	

- evidenţierea drepturilor de participare a salariaţilor la profit:

117 "Rezultatul reportat" =	**424** "Participarea personalului la	

- reţinerea impozitului şi achitarea drepturilor cuvenite din participarea salariaţilor la profit:

424 "Participarea personalului la profit"=	%	
	444 "Impozitul pe veniturile de natura salariilor"	
	531 "Casa"	
	512 „Conturi curente la bănci"	

- evidenţierea sumelor neridicate reprezentând salarii şi alte drepturi ale personalului:

%	= **426** "Drepturi de personal neridicate"	
421 "Personal salarii datorate"		
423 "Personal ajutoare materiale datorate"		
424 "Participarea personalului la profit"		

- plata drepturilor de personal neridicate:

426 "Drepturi de personal neridicate" =	%	
	531 "Casa"	
	512 „Conturi curente la bănci"	

Scanned with OKEN Scanner

- drepturi de personal neridicate şi prescrise, datorate bugetului statului sau înregistrate ca venituri de exploatare:

426 "Drepturi de personal neridicate" = %
4481 "Alte datorii faţă de bugetul statului"
758 "Alte venituri din exploatare"

- virarea popririlor efectuate asupra drepturilor de personal:

427 "Reţineri din salarii datorate terţilor" = %
512 "Conturi curente la bănci"
531 "Casa"

- *alte sume datorate salariaţilor:*

641 "Cheltuieli cu salariile" = **4281** "Alte datorii în legătură cu personalul"

- *plata altor sume datorate salariaţilor:*

4281 "Alte datorii în legătură cu personalul" = **531** "Casa"

- *încasarea altor sume datorate salariaţilor:*

531 "Casa" = **4282** "Alte creanţe în legătură cu personalul"

- *contribuţia unităţii pentru asigurările sociale:*

6451 "Contribuţia unităţii la asigurările sociale" = **4311** "Contribuţia unităţii la asigurările sociale"

- *contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate:*

6453 "Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate" = **4313** "Contribuţia angajatorului la asigurările sociale de sănătate"

- *contribuţia unităţii pentru constituirea fondului de şomaj:*

6452 "Contribuţia unităţii pentru fondul de şomaj" = **4371** "Contribuţia unităţii la fondul de şomaj"

Scanned with OKEN Scanner

- virarea sumelor reprezentând contribuţia unităţii la asigurările sociale,la asigurările sociale de sănătate, la fondul pentru ajutorul de şomaj, contribuţia salariaţilor la asigurările sociale de sănătate şi la fondul de şomaj:

%	=	**512** "Conturi curente la bănci"
4311 "Contribuţia unităţii la asigurările sociale"		
4312 "Contribuţia personalului la asigurările sociale"		
4313 "Contribuţia angajatorului pentru asigurările socialede sănătate"		
4314 "Contribuţia angajaţilor pentru asigurările socialede sănătate"		
4371 "Contribuţia unităţii la fondul de şomaj"		
4372 "Contribuţia personalului la fondul de şomaj"		

- evidenţierea sumelor achitate în plus reprezentând ajutoare materiale:

4282 "Alte creanţe în legătură cu personalul"	=	**4381** "Alte datorii sociale"

9.3. Contabilitatea decontărilor cu bugetul statului

În cadrul decontărilor cu bugetul statului şi alte organisme publice se cuprind: impozitul pe profit, taxa pe valoarea adăugată, impozitul pe veniturile de natura salariilor, subvenţii de primit, alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate.

Impozitul pe profit datorat de întreprindere se determină prin aplicarea cotelor procentuale asupra profitului impozabil din care se deduc reducerile şi scutirile potrivit legii.

Taxa pe valoarea adăugată se calculează asupra sumelor obţinute din livrări de bunuri şI servicii. Aceasta se înregistrează în contabilitate într-un cont colector numit "T.V.A. colectată".

Taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat se stabileşte lunar pe bază de decont, ca diferenţă între valoarea taxei exigibile aferentă bunurilor livrate sau serviciilor prestate (T.V.A. colectată) şi a taxei deductibile pentru cumpărările de bunuri şi servicii (T.V.A. deductibilă).

În situaţia în care există decalaje între faptul generator de T.V.A. şi exigibilitatea acesteia, totalul de T.V.A. se înregistrează într-un cont distinct denumit T.V.A. neexigibilă, care pe măsură ce devine exigibilă se trece la T.V.A. colectată, respectiv la T.V.A. deductibilă. De asemenea, în acest cont se înregistrează şi T.V.A. deductibilă sau colectată pentru livrări de bunuri şI servicii pentru care nu au sosit sau nu s-au întocmit facturile, respectiv la data închiderii exerciţiului. Diferenţa de taxă în plus sau în minus între T.V.A. colectată sau

Scanned with OKEN Scanner

T.V.A. deductibilă se înregistrează în conturi distincte (T.V.A. de plată, respectiv T.V.A. de recuperat) şI se regularizează în condiţiile legii.

Impozitul pe veniturile de natura salariilor reprezintă suma datorată de o persoană fizică pentru veniturile realizate într-un an fiscal, determinată prin aplicarea cotelor de impunere asupra venitului anual. La rândul său, *"venitul anual global* reprezintă suma veniturilor nete realizate din activităţi independente, din salarii, din cedarea folosinţei bunurilor, precum şi a veniturilor de aceeaşi natură realizate din străinătate, obţinute de persoanele fizice române, din care se scad pierderile fiscale reportate şi deducerile personale". *Deducerile personale* reprezintă o sumă neimpozabilă acordată contribuabilului, cuprinzând deducerea personală de bază şi deducerile personale suplimentare, în funcţie de situaţia proprie sau a persoanelor aflate în întreţinere.

Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani şi/sau în natură, obţinute de o persoană fizică ce desfăşoară o activitate în baza unui contract individual de muncă, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor sau de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizaţiile pentru incapacitate temporară de muncă, de maternitate şi pentru concediul privind îngrijirea copilului în vârstă de până la doi ani.

Sunt asimilate salariilor în vederea impunerii:

- indemnizaţiile din activităţi desfăşurate urmare a unei funcţii de demnitate publică, stabilite potrivit legii;
- drepturile de soldă lunară, indemnizaţii, prime, premii, sporuri şi alte drepturi le cadrelor militare, acordate potrivit legii;
- indemnizaţia lunară brută, precum şi suma din profitul net cuvenite administratorilor la companii/societăţi naţionale, societăţi comerciale, la care statul sau o autoritate a administraţiei publice locale este acţionar majoritar, precum şi la regiile autonome;
- sumele primite de membrii fondatori ai societăţilor comerciale constituite prin subscripţie publică;
- sumele primite de reprezentanţii în Adunarea Generală a Acţionarilor, în Consiliul de administraţie şi în Comisia de cenzori;
- sumele primite de reprezentanţii în organisme tripartite, conform legii;
- alte drepturi şi indemnizaţii de natură salarială.

Veniturile de natură salarială prezentate mai sus, sunt venituri din activităţi dependente, dacă sunt îndeplinite următoarele criterii:

- părţile care intră în relaţii de muncă, denumite angajator şi angajaţi, stabilesc de la început: felul activităţii, timpul de lucru şi locul desfăşurării activităţii;
- partea care utilizează forţa de muncă, pune la dispoziţia celeilalte părţi mijloacele de muncă (spaţii cu înzestrare corespunzătoare, îmbrăcăminte specială, unelte de muncă, etc.);
- persoana care activează contribuie numai cu forţa ei fizică sau capacitatea ei intelectuală (nu şi capitalul propriu);

Scanned with OKEN Scanner

- plătitorul de venituri de natură salarială suportă din cheltuielile în interesul serviciului, ale persoanei care activează (diurna, alte cheltuieli de deplasare);
- plata indemnizației pe timp de concediu de odihnă precum și a indemnizației de boală;
- persoana care activează, lucrează sub îndrumarea unei alte persoane și este obligată să respecte aceste îndrumări.

În scopul determinării impozitului pe veniturile de natura salariilor, se consideră *angajator*, persoana juridică sau persoana fizică și orice altă entitate, la care își desfășoară activitatea una sau mai multe persoane fizice care prestează muncă în schimbul unei plăți.

Angajatul este persoana fizică care își desfășoară activitatea la un angajator în baza unei relații contractuale de muncă (contract individual de muncă) sau în baza unor legi speciale, în schimbul unei plăți.

Veniturile din salarii sau asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor încasate ca urmare a unei relații contractuale de muncă, precum și orice sume de natură salarială primite în baza unor legi speciale, indiferent de perioada la care se referă și care sunt realizate din:

a) sume primite pentru munca prestată ca urmare a contractului individual de muncă inclusiv cele prevăzute de legislația muncii și de contractul colectiv de muncă:

- salariile de bază;
- sporurile și adaosurile de orice fel;
- indemnizații de orice fel;
- recompense și premii de orice fel;
- sumele reprezentând premiul anual și stimulente acordate, potrivit legii, personalului din instituțiile publice, cele reprezentând stimulente din fondul de participare la profit acordate salariaților întreprinderilor, după aprobarea bilanțului contabil, potrivit legii;
- sumele primite din concediul de odihnă;
- sumele primite din fondul asigurărilor sociale, în caz de incapacitate temporară de muncă și de maternitate;
- sumele primite pentru concediul privind îngrijirea copilului în vârstă de până la doi ani;
- sumele primite pentru concediul privind îngrijirea copilului până la împlinirea de către acesta a vârstei de 7 ani;
- sumele primite pentru concedii medicale privind îngrijirea copiilor cu handicap accentuat sau grav, până la împlinirea de către copii a vârstei de 18 ani;
- orice alte câștiguri în bani sau în natură, primite de la angajatori, de către angajați ca plata muncii lor.

b) indemnizațiile, precum și orice alte drepturi acordate persoanelor din cadrul organelor autorității publice, alese în funcție, potrivit prevederilor Constituției României, indemnizațiile acordate persoanelor din cadrul autorității

Scanned with OKEN Scanner

publice, numite în funcţii potrivit legii, precum şi a altor asimilate ca funcţii de demnitate publică stabilite potrivit sistemului de stabilire a indemnizaţiilor pentru persoane care ocup funcţii de demnitate publică (de exemplu, personalul din conducerea cultelor religioase, etc.);

c) drepturile cadrelor militare în activitate şi militarilor angajaţi pe bază de contract, reprezentând solda lunară compusă din sold de grad, solda de funcţie, gradaţii şi indemnizaţii, precum şi premii şi alte drepturi stabilite potrivit legislaţiei speciale;

d) drepturile administratorilor, obţinute în baza contractului de administrare încheiat cu companiile/societăţile naţionale, societăţile comerciale, la care statul sau o autoritate a administraţiei publice locale este acţionar majoritar, precum şi a regiilor autonome, stabilite potrivit legii, cum ar fi indemnizaţie lunară brută, suma cuvenit prin participare la profitul net al societăţii;

e) sumele plătite membrilor fondatori ai unei societăţi comerciale, constituite prin subscripţie publică, potrivit cotei de participare la profitul net, stabilită de adunarea constitutivă potrivit legislaţiei în vigoare;

f) sumele primite de reprezentanţii în Adunarea Generală a Acţionarilor, numiţi potrivit legii şi sumele primite de membrii Consiliului de Administraţie şi cenzori stabilite potrivit prevederilor legale;

g) sumele primite de reprezentanţii în organisme tripartite, conform legii;

h) alte drepturi şi indemnizaţii de natură salarială.

Determinarea venitului din salarii.

Venitul brut din salarii reprezintă suma veniturilor realizate, precum şi a avantajelor primite de o persoană fizică, pe fiecare loc de realizare, indiferent de denumirea acestora sau de forma sub care au fost acordate.

Pentru persoanele fizice care desfăşoară activităţi pe teritoriul României, sunt considerate venituri din salarii realizate din România, sumele primite de la angajatori cu sediul sau domiciliul în România, precum şi de la angajatori cu sediul sau domiciliul în străinătate, indiferent unde este primită suma. Sumele primite sub formă de venituri din salarii de persoanele fizice cu domiciliul în România care desfăşoară activitate în străinătate şi sunt plătite de un angajator străin se supun prevederilor convenţiilor şi acordurilor de evitare a dublei impuneri pe care Guvernul român le-a încheiat cu alte state.

Pentru persoanele fizice străine şi cele române fără domiciliul în România se impozitează numai salariul obţinut din România.

În cazul persoanelor fizice române cu domiciliul în România, se supun impunerii anuale atât veniturile din salarii obţinute în ţară, cât şi cele din străinătate. Pentru veniturile din salarii impozitate în străinătate se acordă credit fiscal extern. Veniturile din salarii primite de persoanele fizice române de la sucursalele, filialele, şantierele de construcţii, reprezentanţele, agenţiile birourile şi alte asemenea unităţi, aparţinând persoanelor juridice cu sediul în România, altele decât instituţiile publice şi care îşi desfăşoară activitatea în străinătate se

Scanned with OKEN Scanner

impozitează conform dispoziţiilor O.G. nr.73/99, coroborate cu prevederile convenţiilor sau acordurilor de evitare a dublei impuneri încheiate de Guvernul României cu statele unde îşi desfăşoară activitatea aceste unităţi.

Contribuabilii care realizează venituri din salarii, datorează lunar impozit, reprezentând plăţi anticipate în contul impozitului pe venitul anual, calculat şi reţinut de către plătitorul de venituri.

Evaluarea drepturilor salariale acordate în natură, precum şi a avantajelor acordate angajaţilor se face în momentul acordării şi se impozitează în luna în care au fost primite. Documentele referitoare la calculul contravalorii veniturilor şi avantajelor în natură primite de angajat se vor anexa la statul de plată.

Transformarea în lei a sumelor sub formă de salarii obţinute în valută de la angajatori din România, se face la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Naţională a României pentru ziua precedentă plăţii acestor drepturi. Salariile obţinute de la angajatori din străinătate pentru activitate desfăşurată în România se vor transforma în lei la cursul de schimb valutar al Băncii Naţionale a României din data plăţii acestora sau la cursul mediu anual comunicat de Banca Naţională a României în cazul care nu se cunoaşte data plăţii acestor venituri.

Pentru calculul impozitului lunar aferent venitului realizat, baremul lunar de impozit se aplică asupra bazei de calcul, determinată astfel:

- asupra venitului net lunar din salarii, determinat prin scăderea din venitul brut a contribuţiilor obligatorii reţinute şi a sumei reprezentând cheltuieli profesionale, diminuat cu deducerile personale de bază şi suplimentare acordate în luna respectivă, după caz, pentru veniturile din salarii la funcţia de bază;
- asupra venitului net calculat ca diferenţă dintre venitul brut realizat într-o lună şi contribuţia la asigurările sociale de sănătate, pe fiecare loc de realizare a acestuia, pentru veniturile din salarii, altele decât cele de la funcţia de bază.

Venitul net din salarii se determină fără se lua în considerare veniturile salariale care sunt scutite de impozit pe venit.

În scopul determinării impozitului pe veniturile salariale, prin locul unde se află funcţia de bază se înţelege:

- pentru persoanele fizice angajate la un singur loc de muncă, ultimul loc înscris în carnetul de muncă;
- în cazul cumulului de funcţii, locul ales de persoanele fizice unde sunt achitate contribuţia de asigurări sociale de stat, contribuţia la asigurările sociale de sănătate, contribuţia la fondul pentru plata ajutorului de şomaj şi alte sume datorate potrivit legii;
- în cazul în care o persoană fizică obţine numi venituri de natură salarială urmare a încheierii unei singure convenţii civile de prestări de servicii, conform legii, acesta este considerat şi locul unde deţine funcţia de bază;
- când persoana fizică obţine numai venituri de natră salarială din mai multe contracte individuale de muncă, potrivit legii, persoana fizică îşi alege

Scanned with OKEN Scanner

locul unde deține funcția de bază cu acordul organului fiscal în raza căruia contribuabilul își are domiciliul.

Venitul brut din salarii reprezintă suma veniturilor realizate de salariat pe fiecare loc de realizare a venitului. Venitul net din salarii se determină prin deducerea din venitul brut a următoarelor cheltuieli după caz:

- contribuțiile reținute, potrivit legii, pentru asigurările sociale, pentru protecția socială a șomerilor și pentru asigurările sociale de sănătate;
- beneficiarii de venituri din salarii datorează un impozit lunar reprezentând plăți anticipate care se calculează și se reține la sursa de către plătitorii de venituri care se determină astfel:
- la locul unde se află funcția de bază, prin aplicarea baremului lunar asupra bazei de calcul determinată ca diferență între venitul net din salarii aferent unei luni din care se scad deducerile personale acordate pentru luna respectivă;
- pentru veniturile obținute în celelalte cazuri, prin aplicarea baremului lunar asupra bazei de calcul determinată ca diferență între venitul brut și contribuția la asigurările sociale de sănătate, pe fiecare loc de realizare a acestuia.

Beneficiarii de venituri din salarii au dreptul la deducere din venitul din salarii unor sume sub formă de deducere personală de bază și deduceri personale suplimentare.

Impozitul calculat pe veniturile reprezentând sume primite de reprezentanții în organisme tripartite este final în situația în care contribuabilul care le-a realizat justifică cu documente vîrarea veniturilor la organizațiile sindicale care le-a reprezentat.

Cota de impozit de 16% se aplică asupra venitului net din salarii. Acesta reprezintă venitul brut din salarii, din care se scad următoarele:

a) contribuțiile obligatorii reținute conform legii (9,5%-C.A.S., 6,5%-C.A.S.S., 1%-șomaj);

b) deducerea personală de bază la același loc de muncă. Baza de calcul a impozitului se determină scăzând din venitul net:

- deducerea personală de bază, deducere care se actualizează de Ministerul Finanțelor Publice în funție de indicele inflației;
- deducerile personale suplimentare, determinate prin aplicarea unor coeficienți asupra deducerii de bază.

Perioada impozabilă este anul fiscal, care se suprapune cu anul calendaristic. Pentru calculul impozitului lunar pentru veniturile din salarii Ministerul Finanțelor Publice stabilește baremul lunar cuprinzând tranșele de venituri impozabile lunare și impozitul lunar, care reprezintă 1/12 din baremul anual. Baremul lunar se actualizează semestrial.

Alte impozite, taxe și vărsăminte datorate bugetului statului sau bugetelor locale cuprind: accizele, impozitul pe clădiri, impozitul pe terenuri, vărsămintele din profitul net al regiilor autonome, impozitul pe dividende, taxa asupra mijloacelor de transport, taxa pentru folosirea terenurilor proprietate de stat șI alte

Scanned with OKEN Scanner

impozite şi taxe. Acestea se defalcă în contabilitatea analitică pe feluri de impozite, taxe şi vărsăminte asimilate.

Subvenţiile primite sau de primit de către întreprindere se înregistrează în contabilitate într-un cont distinct.

Pentru înregistrarea în contabilitate a acestor operaţiuni se folosesc conturile din **grupa 44 "Bugetul statului, fonduri speciale şI conturi asimilate",** şI anume **441** "Impozitul pe profit/venit"; **442** Taxa pe valoarea adăugată"; **444** "Impozitul pe venituri de natura salariilor"; **445** "Subvenţii"; **446** "Alte impozite, taxe şI vărsăminte asimilate"; **447** Fonduri speciale, taxe şI vărsăminte asimilate"; **448** Alte datorii şI creanţe cu bugetul statului".

Baza legală care reglementează impozitul pe profit/venit este Codul fiscal, cota de impunere fiind de 16%, iar la microîntreprinderi se aplica o cotă de 3% asupra veniturilor cumulate obţinute şi evidenţiate în creditul conturilor din grupa 70 „Cifra de afaceri".

Baza de calcul o reprezintă profitul impozabil determinat ca diferenţă între veniturile realizate din orice sursă şi cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, la care se adaugă cheltuielile nedeductibile fiscal, minus veniturile neimpozabile, minus pierderile fiscale provenite din anii precedenţi.

Impozitul pe profit/venit se calculează, evidenţează şi achită trimestrial şi cumulat de la începutul anului, până la data de 25 a primei luni din trimestrul următor.

Contul 441 "Impozitul pe profit/venit" ţine evidenţa decontărilor cu bugetul statului privind impozitul pe profit/venit. Este un cont *bifuncţional.*

Se creditează cu sumele datorate de întreprindere către bugetul statului reprezentând impozit pe profit prin debitul contului 691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit" şi cu impozitul pe venit datorat de microîntreprinderi prin debitul contului 698 „Alte cheltuieli cu impozitul".

Se debitează cu sumele virate la bugetul statului reprezentând impozitul pe profit, respectiv venit prin creditul contului 512 „Conturi curente la bănci".

Soldul creditor al contului reprezintă sumele datorate de întreprindere faţă de bugetul statului reprezentând impozit pe profit/venit, iar *soldul debitor* reprezintă sumele vărsate în plus faţă de cele datorate efectiv.

Taxa pe valoare adăugată este un impozit indirect cuvenit bugetului de stat pentru valoarea adăugată creată în fiecare stadiu al circuitului economic.

În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operaţiunile care constituie livrări de bunuri, prestări de servicii efectuate cu plată sau operaţiunile asimilate acestora efectuate de către contribuabili, care efectuează de o manieră independentă activităţi economice.

Baza legală care reglementează taxa pe valoare adăugată este Codul fiscal, iar cota standard a taxei pe valoare aduăgată este de 19%, care se aplică la baza de calcul reprezentând contravaloarea bunurilor livrate, lucrărilor executate şi serviciilor prestate, exclusiv taxa pe valoare adăugată. Pentru anumite produse şi servicii cum sunt: medicamente pentru uz uman şi veterinar, cazarea în hoteluri,

Scanned with OKEN Scanner

sumele plătite pentru vizitarea muzeelor, expozițiilor etc, se aplică o cotă redusă de T.V.A. de 9%. Taxa pe valoare adăugată datorată bugetului statului se stabileşte ca diferenţă între valoarea taxei adăugate facturată pentru bunurile livrete şi serviciile prestate şi taxa pe valoare adăugată aferente intrărilor dedusă potrivit normelor fiscale.

Diferența de taxă în plus sau în minus se regularizează în condițiile legii pe baza deconturilor lunare de T.V.A. întocmite de către întreprindere până la data de 25 a lunii următoare inclusiv, care costituie şi termenul limită pentru plata T.V.A..

Contul 442 "Taxa pe valoarea adăugată" ține evidența decontărilor cu bugetul statului privind T.V.A.. Este un cont *bifuncțional.* Pentru evidențierea distinctă a T.V.A. se utilizează următoarele conturi sintetice de gradul II: **4423** "T.V.A. de plată", **4424** "T.V.A. de recuperat", **4426** "T.V.A. deductibilă", **4427** "T.V.A. colectată", **4428** "T.V.A. neexigibilă".

Contul 4423 "T.V.A. de plată", ține evidența T.V.A.de plătit bugetului statului. Este un cont de *pasiv.*

Se creditează cu diferențele rezultate la finele perioadei între T.V.A. colectată mai mare şi T.V.A. deductibilă mai mică prin debitul contului 4427 T.V.A. colectată.

Se debitează cu plățile efectuate către bugetul statului reprezentând T.V.A. prin creditul contului 512 „Conturi curente la bănci" şi cu T.V.A. de recuperat, compensată, prin debitul contului 4424 „T.V.A. de recuperat".

Soldul creditor al contului reprezintă T.V.A. exigibilă la plată.

Contul 4424 "T.V.A. de recuperat" ține evidența T.V.A. de recuperat de la bugetul statului. Este cont de *activ.*

Se debitează cu diferențele rezultate la sfârşitul perioadei între T.V.A. colectată mai mică şi T.V.A. deductibilă mai mare, prin creditul contului 4426 „T.V.A. deductibilă".

Se creditează cu T.V.A. încasată de la bugetul statului în baza cererii de rambursare sau cu T.V.A. de recuperat compensată pe perioadele următoare cu T.V.A. de plată prin debitul conturilor 512 „Conturi curente la bănci", respectiv 4423 „T.V.A. de plată".

Soldul debitor al contului reprezintă T.V.A. de recuperat de la bugetul statului.

Contul 4426 "T.V.A. deductibilă" ține evidența T.V.A. înscrisă în facturile emise de furnizori pentru bunurile, serviciile şi lucrările achiziționate de întreprindere deductibilă din punct de vedere fiscal. Este cont de *activ.*

Se debitează cu sumele reprezentând T.V.A. deductibilă prin creditul conturilor 401 „Furnizori", 404 „Furnizări de imobilizări", 512 „Conturi curente la bănci", 4428 „T.V.A. neexigibilă", 542 „Avansuri spre decontare".

Se creditează cu sumele deductibile din T.V.A. colectată, sume reprezentând T.V.A. deductibilă ce depăşesc valoarea T.V.A. colectată ce urmează a se încasa de la bugetul statului prin debitul contului 4424 „T.V.A. de recuperat"

Scanned with OKEN Scanner

cu prorata din T.V.A. deductibilă devenită nedeductibilă prin debitul contului 635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate".

La sfârşitul perioadei contul nu prezintă *sold.*

Contul 4427 "T.V.A. colectată", ţine evidenţa sumelor datorate de întreprindere bugetului statului, reprezentând T.V.A. aferentă vânzărilor de bunuri, prestărilor de servicii sau executării de lucrări. Este un cont de *pasiv.*

Se creditează cu T.V.A. înscrisă în facturile emise către clienţi prin debitul conturilor 411 „Clienţi", 461 „Debitori deverşi", 531 „Casa", 428 „Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul"; T.V.A. neexigibilă devenită exigibilă în cursul lunii prin debitul contului 4428 „T.V.A. neexigibilă";

Se debitează cu: sumele reprezentând T.V.A. deductibilă, prin creditul contului 4426 „T.V.A. deductibilă", T.V.A. de plată datorată bugetului statului, prin creditul contului 4423 „T.V.A. de plată"; sumele reprezentând T.V.A. aferentă clienţilor insolvabili, scoşi din activ, prin creditul contului 4118 „Clienţi incerţi sau în litigiu".

La sfârşitul perioadei contul nu prezintă *sold.*

Contul 4428 "T.V.A. neexigibilă", ţine evidenţa T.V.A. neexigibilă rezultată din vânzările şi cumpărările de bunuri, servicii şi lucrări efectuate cu plata în rate, precum şi cea aferentă facturilor nesosite sau livrărilor pentru care nu s-au întocmit facturi. Este un cont *bifuncţional.*

Se creditează cu: T.V.A. aferentă livrărilor de bunuri, prestărilor de servicii şi executărilor de lucrări cu plata în rate prin debitul contului 411 „Clienţi"; T.V.A. aferentă facturilor de întocmit, prin debitul contului 418 „Clienţi-facturi de întocmit"; T.V.A. aferentă cumpărărilor efectuate cu plata în rate, precum şi cea aferentă facturilor sosite, devenită deductibilă, prin debitul contului 4426 „T.V.A. deductibilă"; T.V.A. aferentă mărfurilor din întreprinderile comerciale cu amănuntul prin debitul contului 371 „Mărfuri".

Se debitează cu T.V.A. aferentă cumpărărilor efectuate cu plata în rate prin creditul conturilor 401 „Furnizori", 404 „Furnizori de imobilizări"; T.V.A. deductibilă aferentă facturilor nesosite de la furnizori prin creditul contului 408 „Furnizori-facturi nesosite"; T.V.A. colectată aferentă facturilor întocmite evidenţiate anterior ca facturi de întocmit prin creditul contului 4427 „T.V.A. colectată"; T.V.A. colectată aferentă livrărilor de bunuri, prestărilor de servicii sau executărilor de lucrări cu plata în rate, ce urmează a se evidenţia ca T.V.A. colectată prin creditul contului 4427 „T.V.A. colectată"; T.V.A. aferentă vânzărilor de mărfuri din întreprinderile comerciale cu amănuntul, prin creditul contului 371 „Mărfuri".

Soldul contului reprezintă T.V.A. neexigibilă.

Contul 444 "Impozitul pe veniturile de natura salariilor" ţine evidenţa sumelor reţinute de la salariaţi reprezentând impozitul pe veniturile din salarii. Este un cont de *pasiv.*

Se creditează cu sumele reţinute drept impozite pe salarii datorate bugetului statului.

Se debitează cu sumele plătite la bugetul de stat.

Scanned with OKEN Scanner

Soldul creditor al contului reprezintă sumele datorate bugetului statului, reprezentând impozit pe veniturile de natura salariilor.

Contul 445 "Subvenţii", ţine evidenţa decontărilor privind subvenţiile pentru investiţii pentru diferenţele de preţ şi a celor pentru acoperirea pierderilor. Este un cont de *activ.*

Se debitează cu: sumele alocate de la bugetul de stat, precum şi valoarea altor subvenţii pentru investiţii, prin creditul contului 131 "Subvenţii pentru investiţii"; valoarea subvenţiilor pentru diferenţele de preţ şi a altor subvenţii de primit, prin creditul contului 741 "Venituri din subvenţii de exploatare".

Se creditează cu subvenţiile încasate, prin debitul contului 512 "Conturi curente la bănci"

Soldul debitor al contului reprezintă subvenţiile de primit de la bugetul statului.

Contul 446 "Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate" ţine evidenţa decontărilor cu bugetul statului sau cu bugetele locale privind alte impozite şi taxe, precum şi a vărsămintelor asimilate cum sunt: accizele, impozitul pe dividende, impozitul pe clădiri şi impozitul pe terenuri, taxa pentru folosirea terenurilor proprietate de stat, vărsăminte din profitul net al regiilor publice şi alte impozite şi taxe. Este cont de *pasiv.*

Se creditează cu: sumele restituite de la buget reprezentând vărsăminte efectuate în plus din impozite, taxe şi alte vărsăminte asimilate, prin debitul contului 512 "Conturi curente la bănci"; valoarea vărsămintelor din profitul net al regiilor, datorate statului, prin debitul contului 117 „Rezultatul reportat", valoarea altor impozite şi taxe datorate bugetului statului sau bugetelor locale prin debitul conturilor 635 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"; impozitul pe dividende datorat prin debitul contului 457 "Dividende de plată".

Se debitează cu plăţile efectuate bugetului statului sau bugetelor locale privind alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate, prin creditul contului 512 "Conturi curente la bănci".

Soldul creditor al contului reprezintă sumele datorate bugetului statului sau bugetelor locale.

Principalele operaţiuni privind decontările cu bugetul statului se înregistrează în contabilitate astfel:

a) Evidenţierea impozitului pe profit datorat bugetului statului:

691 "Cheltuieli cu impozitul pe profit"	=	**441** "Impozitul pe profit/venit"

- *virarea la bugetul statului a impozitului pe profit/venit*

441 "Impozitul pe profit"	=	**512** "Conturi curente la bănci"

Scanned with OKEN Scanner

b) *Operaţiuni privind taxa pe valoarea adăugată:*

- *T.V.A. datorată bugetului statului aferentă vânzărilor de mărfuri şi bunuri, serviciilor prestate, lucrărilor executate:*

4111 "Clienţi"	=	%
		701 "Venituri..." **705,707,708**
		4427 "T.V.A. colectată"

- *T.V.A. datorată bugetului statului din încasările în numerar:*

531 "Casa"	=	%
		704 "Venituri..." **706,707,708**
		4427 "T.V.A. colectată"

- *T.V.A. aferentă vânzărilor de mărfuri cu plata în rate:*

4111 "Clienţi"	=	%
		707 "Venituri din vînzarea mărfurilor"
		4428 "T.V.A. neexigibilă"

- *evidenţierea T.V.A. aferentă încasărilor din vânzări cu plata în rate:*

4428 "T.V.A. neexigibilă"	=	**4427** "T.V.A. colectată"

- *deducerea lunară a T.V.A. deductibilă din T.V.A. colectată în situaţia în care T.V.A. deductibilă este mai mare decât T.V.A. colectată:*

%	=	**4426** "T.V.A. deductibilă"
4427 "T.V.A. colectată"		
4424 "T.V.A. de recuperat"		

- *deducerea lunară a T.V.A. colectată în situaţia în care T.V.A. deductibilă este mai mică decât T.V.A. colectată:*

4427 "T.V.A. colectată"	=	%
		4426 "T.V.A. deductibilă"
		4423 "T.V.A. de plată"

- *virarea lunară a T.V.A. de plătit:*

Scanned with OKEN Scanner

4423 "T.V.A. de plată"	=	**5121** "Conturi la bănci în lei"	

- *încasarea sau regularizarea T.V.A. de primit:*

%	=	**4424** "T.V.A. de recuperat"
5121 "Conturi la bănci în lei"		
4423 "T.V.A. de plată"		

- *evidenţierea T.V.A. deductibilă înscrisă în facturile furnizorilor:*

%	=	**401** "Furnizori"
301 "Materii prime"		
302,303, 361,371		
4426 "T.V.A. deductibilă"		

- *evidenţierea T.V.A. deductibilă înscrisă în facturile furnizorilor de imobilizări:*

%	=	**404** "Furnizori de imobilizări"
201 "Cheltuieli de constituire"		
203,205,208,211,212,230,231		
4426 "T.V.A. deductibilă"		

c) Evidenţierea altor operaţiuni cu bugetul statului şi cu alte organisme publice:

- *impozitul pe salarii reţinut din drepturile băneşti cuvenite salariaţilor:*

%	=	**444** "Impozitul pe venituri de natura salariilor"
421 "Personal salarii datorate"		
423 "Personal-ajutoare materiale datorate"		
424 "Participarea salariaţilor la profit"		
428 "Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul"		

- *achitarea către buget a impozitului pe salarii:*

444 "Impozit pe venituri de natura salariilor"	=	**5121** "Conturi la bănci în lei"

- *evidenţierea subvenţiilor de primit de la bugetul statului pentru diferenţe de preţ şi a subvenţiilor de echilibru:*

445 "Subvenţii"	=	**741** "Venituri din subvenţii de exploatare"

Scanned with OKEN Scanner

- *evidenţierea subvenţiilor de primit pentru investiţii:*

445 "Subvenţii" =		**131** "Subvenţii pentru investiţii"

- *încasarea subvenţiilor primite evidenţiate anterior în debitul contului 445:*

5121 "Conturi la bănci în lei"	=	**445** "Subvenţii"

- *evidenţierea impozitului pe clădiri şi a impozitului pe terenuri, a taxei pentru folosirea terenurilor proprietate de stat şi alte impozite şi taxe:*

635" Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"	=	**446** "Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"

- *achitarea impozitelor respective:*

446 "Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"	=	**5121** "Conturi la bănci în lei"

- *evidenţierea datoriilor sau vărsămintelor către alte organisme publice:*

635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"	=	**447** „Fonduri speciale - taxe şi vărsăminte asimilate"

- evidenţierea altor datorii către bugetul statului (amenzi şi penalităţi datorate bugetului statului):

6581 „Despăgubiri, amenzi şi penalităţi"	=	**448** „Alte datorii şi creanţe cu bugetul statului"

- *evidenţierea datoriilor bugetului statului sau a bugetelor locale faţă de întreprindere:*

448 „Alte datorii şi creanţe cu bugetul statului"	=	**7588** „Alte venituri din exploatare"

Contul 447 "Fonduri speciale-taxe şi vărsăminte asimilate", ţine evidenţa datoriilor şi vărsămintelor efectuate către alte organisme publice. Este un cont de *pasiv.*

Se creditează cu datoriile şi vărsămintele de efectuat conform prevederilor legale, către alte organisme publice, prin debitul contului 635 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate".

Scanned with OKEN Scanner

Se debitează cu plăţile efectuate către alte organisme publice privind taxele şi vărsămintele asimilate datorate acestora, prin creditul conturilor 512 "Conturi curente la bănci".

Soldul creditor al contului reprezintă sumele datorate de întreprindere organismelor publice.

Contul 448 "Alte datorii şi creanţe cu bugetul statului" ţine evidenţa datoriilor şi creanţelor cu bugetul statului. Este cont *bifuncţional.*

Se creditează cu: valoarea despăgubirilor, amenzilor şi penalităţilor datorate bugetului statului, prin debitul contului 6581 „Depăgubiri, amenzi şi penalităţi"; sumele încasate de la buget reprezentând vărsămintele efectuate în plus din alte datorii şi creanţe, prin debitul contului 512 „Conturi curente la bănci".

Se debitează cu: sumele virate la buget reprezentând alte datorii faţă de acesta, prin creditul contului 512 "Conturi curente la bănci"; sumele cuvenite întreprinderii, datorate de buget, altele decât impozitele şi taxele, prin creditul contului 7588 „Alte venituri din exploatare".

Soldul creditor al contului reprezintă sumele datorate de întreprindere bugetului, iar *soldul debitor* reflectă creanţele întreprinderii faţă de bugetul statului.

9.4. Contabilitatea decontărilor cu debitorii şi creditorii diverşi

Debitele pentru avansuri spre decontare din distribuire de uniforme şi echipament de lucru, precum şi debitele provenite din pagube materiale şi penalităţile pretinse, stabilite în baza unor hotărâri ale instanţelor judecătoreşti şi alte creanţe faţă de persoane fizice sau juridice se înregistrează în conturile de debitori diverşi. Sumele datorate de întreprindere unor terţe persoane fizice sau juridice, altele decât personalul propriu, clienţi şi furnizori, se înregistrează în contul de creditori diverşi.

Evidenţa decontărilor cu debitorii şi creditorii diverşi se ţine cu ajutorul conturilor din **grupa 46 "Debitori şi creditori diverşi"** din care fac parte conturile: **461** "Debitori diverşi" şi **462** "Creditori diverşi".

Contul 461 "Debitori diverşi" ţine evidenţa debitorilor din reclamaţii, pagube materiale create de terţi şi alte creanţe de orice fel izvorâte din existenţa unor titluri executorii. Este cont de *activ.*

Se debitează cu: diferenţele favorabile de curs valutar înregistrate la încheierea exerciţiului financiar prin creditul contului 765 „Venituri din diferente de curs valutar"; contravaloarea debitelor activate, prin creditul contului 754 „Venituri din creanţe reactivate şi debitori diverşi"; valoarea titlurilor de plasament cedate, prin creditul conturilor 764 „Venituri din investiţii cedate", 502 „Acţiuni proprii", 503 „Acţiuni", 505 „Obligaţiuni emise şi răscumpărate", 506 „Obligaţiuni", 508 „Alte investiţii financiare pe termen scurt şi creanţe asimilate"; preţul de vânzare al activelor imobilizate cedate, prin creditul conturilor 7583 „Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţiuni de capital" şi 4427 „T.V.A.

Scanned with OKEN Scanner

colectată"; sumele datorate de terţi pentru cesiuni, locaţii de gestiune, licenţe, brevete şi alte drepturi similare, prin creditul conturilor 706 „Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii" şi 4427 „T.V.A. colectată"; valoarea bunurilor şi a producţiei în curs de execuţie constatate lipsă sau deteriorate, imputate terţilor, prin creditul conturilor 758 „Alte venituri din exploatare" şi 4427 „T.V.A. colectată"; suma împrumuturilor obţinute la valoarea de rambursare a obligaţiunilor emise, prin creditul contului 161 „Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni"; dividendele de încasat aferente titlurilor de plasament, prin conturilor 761 „Venituri din imobizări financiare" şi 762 „Venituri din investiţii financiare pe termen scurt".

Se creditează cu: valoarea sconturilor acordate, prin creditul contului 667 „Cheltuieli privind sconturile acordate"; sumele încasate]n contul debitelor constituite, prin debitul conturilor 512 „Conturi curente la bănci", 531 „Casa"; valoarea debitelor scăzute din evidenţă datorită insolvabilităţii, prin debitul contului 654 „Pierderi din creanţe şi debitori diverşi"; diferenţele nefavorabile de curs valutar, evidenţiate cu ocazia lichidării debitelor în valută, prin debitul contului 665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar".

Soldul debitor al contului reprezintă creanţele întreprinderii faţă de debitori diverşi.

Contul 462 "Creditori diverşi" ţine evidenţa sumelor datorate terţilor pe bază de titluri executorii sau a unor obligaţii ale întreprinderilor faţă de terţi provenind din alte operaţii. Este cont de *pasiv.*

Se creditează cu datoriile privind achiziţionarea titlurilor de plasament, prin debitul conturilor 502 „Acţiuni proprii", 503 „Acţiuni", 505 „Obligaţiuni emise şi răscumpărate", 506 „Obligaţiuni", 508 „Alte investiţii financiare pe termen scurt şi creanţe asimilate"; diferenţele de curs valutar nefavorabile la închiderea exerciţiului financiar, prin debitul contului 665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"; sumele încasate şi necuvenite, prin debitul conturilor 512 „Conturi curente la bănci"şi 531 „Casa".

Se debitează cu plata datoriilor pentru achiziţionarea titlurilor de plasament, prin creditul conturilor 512 „Conturi curente la bănci", 531 „Casa"; sconturile obţinute de la creditori prin creditul contului 767 „Venituri din sconturi obţinute"; diferenţele favorabile de curs valutar aferente creditelor în valută, la încheierea exerciţiului financiar, prin creditul contului 765 „Venituri din diferenţe de curs valutar.

Soldul creditor al contului reprezintă sumele datorate creditorilor diverşi.

Principalele operaţiuni în legătură cu debitorii şi creditorii diverşi se înregistrează în contabilitate astfel:

- *valoarea titlurilor de plasament cedate:*

461 "Debitori diverşi"	=	%
		764 „Venituri din investiţii financiare"

Scanned with OKEN Scanner

		503 "Acţiuni" **506** "Obligaţiuni" **508** "Alte investiţii financiare pe termen scurt"

- *valoarea împrumuturilor obţinute la valoarea de rambursare a obligaţiuni emise:*

461 "Debitori diverşi"	=	**161** "Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni"

- *diferenţele favorabile aferente debitelor în valută la încheierea exerciţiului:*

461 Debitori diverşi	=	**765** „Venituri din diferenţe de curs valutar"

- *diferenţele nefavorabile de curs valutar aferente debitelor în valută la încheierea exerciţiului:*

665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"	=	**461** "Debitori diverşi"

- *redevenţe, locaţii şi chirii datorate de terţi:*

461 "Debitori diverşi"	=	**706** "Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii"

- *valoarea debitelor reactivate:*

461 "Debitori diverşi"=		**754** "Venituri din creanţe reactivate"

- *venituri din dobânzi aferente debitelor:*

461 "Debitori diverşi"	=	**766** "Venituri din dobânzi"

- *lipsuri de valori imputate terţilor:*

461 "Debitori diverşi"	=	% **7588** "Alte venituri din exploatare" **4427** "TVA colectată"

- *evidenţierea activelor imobilizate cedate:*

461 "Debitori diverşi"	=	% **7583** "Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital" **4427** "TVA colectată"

Scanned with OKEN Scanner

- *lichidarea debitelor scăzute din evidență ca insolvabile:*

654 „Pierderi din creanțe și debitori diverși"=	**461** "Debitori diverși"	

- *evidențierea unor datorii față de creditorii diverși:*

512 "Conturi curente la bănci"	=	**462** "Creditori diverși"

- *diferențe favorabile de curs valutar aferente datoriilor în valută la sfârșitul exercițiului financiar:*

462 "Creditori diverși"	=	**765** "Venituri din diferențe de curs valutar"

- *diferențe nefavorabile de curs valutar aferente datoriilor în valută la sfârșitul exercițiului financiar:*

665 "Cheltuieli din diferențe de curs valutar"	=	**462** "Creditori diverși"

- *lichidarea datoriilor față de creditorii diverși:*

462 "Creditori diverși"	=	%
		512 "Conturi curente la bănci"
		531 "Casa"
		542 "Avansuri de trezorerie"

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 10.

CONTABILITATEA TREZORERIEI

10.1 Caracterizarea generală a valorilor de trezorerie

Contabilitatea trezoreriei asigură evidența existenței și mișcării investițiilor financiare pe termen scurt disponibilităților în conturi la bănci și în casă, creditelor bancare și altor valori de trezorerie.

Investițiile financiare pe termen scurt reprezintă acțiunile proprii, răscumpărate, acțiunile achiziționate de întreprindere, obligațiunile emise și răscumpărate, obligațiunile achiziționate și alte titluri de plasament achiziționate de întreprindere în vederea realizării unui profit pe termen scurt. La intrarea în patrimoniu investițiile financiare pe termen scurt se evaluează la costul de achiziție, care reprezintă prețul de cumpărare, sau la valoarea determinată potrivit contractelor încheiate. Cheltuielile accesorii de cumpărare a investițiilor financiare pe termen scurt, cum sunt comisioanele și alte cheltuieli similare, se înregistrează la alte cheltuieli financiare.

Conturile la bancă cuprind: valorile de încasat, cum sunt cecurile, efectele comerciale depuse la bănci; disponibilitățile în lei și în devize; carnetele de cecuri cu limită de sumă; creditele bancare pe termen scurt; dobânzile aferente disponibilităților și creditelor bancare.

Sumele virate sau depuse la bănci, sau prin mandat poștal de către terți și întreprinderile aparținând aceluiași grup, pe bază de documente prezentate întreprinderii și neapărute încă în extrasele de cont, se înregistrează într-un cont distinct. Conturile curente la bănci se dezvoltă în analitice pe fiecare bancă în parte.

Dobânzile de încasat, aferente disponibilităților aflate în conturi la bănci, se înregistrează distinct în contabilitate, față de cele de plătit, aferente creditelor acordate de bănci în conturi curente, precum și cele aferente creditelor bancare pe termen scurt. Dobânzile de plătit și cele de încasat, aferente exercițiului în curs, se înregistrează la cheltuieli financiare, respectiv venituri financiare.

Mijloacele bănești aflate în casieria întreprinderii, sunt evidențiate în contabilitate în mod distinct, în lei și în valută.

10.2 Contabilitatea investițiilor financiare pe termen scurt

Scanned with OKEN Scanner

Pentru a evidenția investițiile financiare pe termen scurt se utilizează conturile din **grupa 50 "Investiții financiare pe termen scurt"** (**502** "Acțiuni proprii", **503** "Acțiuni", **505** "Obligațiuni emise și răscumpărate", **506** "Obligațiuni, **508** "Alte investiții financiare pe termen scurt și creanțe asimilate", **509** "Vărsăminte de efectuat pentru investițiile financiare pe termen scurt") și **grupa 59 "Provizioane pentru deprecierea conturilor de trezorerie"** (**591** "Provizioane pentru deprecierea investițiilor financiare pe termen scurt").

Contul 502 "Acțiuni proprii" ține evidența acțiunilor proprii răscumpărate. Este un cont de *activ.*

Se debitează cu costul de achiziție al acțiunilor proprii răscumpărate.

Se creditează cu valoarea acțiunilor proprii cedate (vândute) și cu diferența între prețul de achiziție și prețul de cesiune.

Soldul este debitor și reprezintă valoarea acțiunilor proprii, răscumpărate, deținute de întreprindere.

Contul 503 "Acțiuni" ține evidența acțiunilor cotate și necotate, cumpărate în vederea obținerii de venituri financiare într-un termen scurt. Este un cont de *activ.*

Se debitează cu valoarea la cost de achiziție a acțiunilor cumpărate.

Se creditează cu valoarea acțiunilor cedate.

Soldul contului este debitor și reprezintă valoarea acțiunilor cumpărate existente în gestiunea întreprinderii.

Contul 505 "Obligațiuni emise și răscumpărate" ține evidența obligațiunilor emise și răscumpărate. Este un cont de *activ.*

Se debitează cu valoarea obligațiunilor emise și răscumpărate.

Se creditează cu valoarea obligațiunilor emise și răscumpărate, anulate.

Soldul debitor reflectă valoarea obligațiunilor emise și răscumpărate, neanulate.

Contul 506 "Obligațiuni" ține evidența obligațiunilor cumpărate. Este un cont de *activ.*

Se debitează cu valoarea la cost de achiziție a obligațiunilor cumpărate.

Se creditează cu valoarea obligațiunilor cedate.

Soldul debitor reprezintă valoarea obligațiunilor cumpărate deținute de întreprindere.

Contul 508 "Alte investiții financiare pe termen scurt și creanțe asimilate" ține evidența altor investiții financiare pe termen scurt și creanțe asimilate, cumpărate. Este un cont de *activ* și funcționează identic cu contul 506 „Obligațiuni".

Contul 509 "Vărsăminte de efectuat pentru investiții financiare pe termen scurt" ține evidența vărsămintelor de efectuat pentru investiții financiare pe termen scurt cumpărate. Este un cont de *pasiv.*

Se creditează cu valoarea datorată pentru investiții financiare pe termen scurt cumpărate și *se debitează* cu valoarea achitată a investițiilor financiare pe termen scurt cumpărate.

Soldul creditor reprezintă valoarea datorată pentru investițiile financiare pe termen scurt cumpărate.

Scanned with OKEN Scanner

Principalele operaţii în legătură cu investiţiile financiare pe termen scurt se înregistrează în contabilitate astfel:

- ***răscumpărarea acţiunilor proprii:***

502 "Acţiuni proprii"	=	%
		5311 "Casa în lei"
		5121 "Conturi la bănci în lei"
		509 "Vărsăminte de efectuat pentru investiţii financiare pe termen scurt"

- ***achitarea investiţiilor pe termen scurt răscumpărate:***

509 "Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament"	=	**5121** "Conturi la bănci în lei"

- ***revânzarea către angajaţii proprii sau către terţi a acţiunilor proprii răscumpărate:***

5311"Casa în lei"	=	**502** "Acţiuni proprii"

- ***achiziţionarea de acţiuni ale altor întreprinderi:***

503 "Acţiuni"	=	%
		5311 "Casa în lei"
		5121 "Conturi la bănci în lei"
		509"Vărsăminte de efectuat pentru investiţii financiare pe termen scurt"

- ***revânzarea acţiunilor la un preţ mai mic decât la cumpărare:***

%	=	**503** "Acţiuni"
5311 "Casa în lei"		
664 "Cheltuieli privind investiţii financiare cedate"		

- ***revânzarea acţiunilor la un preţ mai mare decât cel de achiziţie:***

5121"Conturi la bănci în lei"	=	%
		503 "Acţiuni"
		764 "Venituri din investiţii financiare cedate"

Scanned with OKEN Scanner

- ***răscumpărarea de obligațiuni proprii emise:***

505 "Obligațiuni emise și răscumpărate"	=	%
		5311 "Casa în lei"
		5121 „Conturi la bănci în lei"
		509 „Vărsăminte de efectuat pentru investiții financiare pe termen scurt

- ***anularea obligațiunilor emise și răscumpărate:***

161"Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni"	=	**505** "Obligațiuni emise și răscumpărate"

- ***cumpărarea de obligațiuni ale altor întreprinderi:***

506 "Obligațiuni"	=	%
		5311 "Casa în lei"
		5121 „Conturi la bănci în lei"
		509 „Vărsăminte de efectuat pentru investiții financiare pe termen scurt

- ***vânzarea obligațiunilor la un preț inferior celui plătit la cumpărare:***

%	=	**506** "Obligațiuni"
5311 "Casa în lei"		
664 "Cheltuieli privind investițiile financiare cedate"		

- ***vânzarea obligațiunilor la un preț superior celui de la cumpărare:***

5121 "Conturi la bănci în lei"	=	%
		506 "Obligațiuni"
		764 "Venituri din investiții financiare cedate"

10.3 Contabilitatea disponibilităților gestionate prin conturile de la bănci și casierie

Evidența acestor disponibilități se ține cu ajutorul conturilor din **grupa 51"Conturi la bănci"** (**511** "Valori de încasat", **512** "Conturi curente la bănci", **518** "Dobânzi" și **519** "Credite bancare pe termen scurt"), **grupa 53 "Casa"** (**531** "Casa", **532** "Alte valori") și **grupa 58 "Viramente interne"** (**581** "Viramente interne").

Contul 511 "Valori de încasat" ține evidența valorilor de încasat, cum sunt cecurile și efectele comerciale primite de la clienți. Este un cont de *activ.*

Scanned with OKEN Scanner

Se debitează cu valoarea cecurilor şi efectelor comerciale primite de la clienţi.

Se creditează cu valoarea cecurilor şi efectelor comerciale încasate şi cu valoarea sconturilor acordate.

Soldul debitor reprezintă valoarea cecurilor şi efectelor comerciale neîncasate.

Contul 512 "Conturi curente la bănci" ţine evidenţa disponibilităţilor în lei şi devize aflate în conturi la bănci, a carnetelor de cecuri cu limită de sumă şi a sumelor în curs de decontare. Este un cont *bifuncţional.*

Se debitează cu încasările acestor disponibilităţi în conturile de la bănci.

Se creditează cu plăţile efectuate din aceste conturi.

Se dezvoltă în trei conturi sintetice de gradul II:

- **5121** „Conturi la bănci în lei"
- **5124** „Conturi la bănci în valută"
- **5125** „Sume în curs de decontare"

Soldul debitor reprezintă disponibilităţile în lei şi în valută aflate în conturi la bănci, iar soldul creditor valoarea creditelor primite în conturile curente la bănci.

Contul 518 "Dobânzi" ţine evidenţa dobânzilor datorate, precum şi a dobânzilor de încasat, aferente creditelor acordate de bănci în conturile curente, respectiv disponibilităţilor aflate în conturile curente. Este un cont *bifuncţional.*

Se debitează cu dobânzile de încasat aferente disponibilităţilor aflate în conturile curente şi cele plătite, aferente împrumuturilor primite.

Se creditează cu dobânzile datorate, aferente creditelor acordate de bănci în conturile curente şi cele încasate, aferente disponibilităţilor aflate în conturile curente.

Soldul debitor reprezintă dobânzi de primit, iar soldul creditor dobânzi de plătit.

Contul 519 "Credite bancare pe termen scurt" ţine evidenţa creditelor acordate de bănci pe termen scurt. Este un cont de *pasiv.*

Se creditează cu creditele bancare pe termen scurt acordate de bancă, inclusiv dobânzile datorate. *Se debitează* cu creditele bancare pe termen scurt rambursate, inclusiv dobânzile plătite. *Soldul creditor* al contului reprezintă valoarea creditelor bancare pe termen scurt nerestituite.

Soldul creditor reprezintă creditele bancare pe termen scurt rambursabile respectiv dobânzile aferente creditelor pe termen scurt.

Contul 531 "Casa" ţine evidenţa numerarului aflat în casieria întreprinderii. Este un cont de activ.

Se debitează cu încasările de numerar în casierie şi *se creditează* cu plăţile efectuate în numerar. *Soldul debitor* al contului reprezintă numerarul existent în casă.

Soldul contului este debitor şi reprezintă numerarul existent în casieria întreprinderii la un moment dat.

Contul 532 "Alte valori" ţine evidenţa bonurilor valorice, timbrele fiscale şi poştale, biletele de tratament şi odihnă, tichetelor şi biletelor de călătorie şi a altor valori. Este un cont de *activ.*

Scanned with OKEN Scanner

Se debitează cu costul de achiziție al acestora și *se creditează* cu valoarea bonurilor valorice, timbrelor fiscale și poștale, biletelor de tratament și odihnă, tichetelor și biletelor de călătorie, tichetelor de masă și a altor valori consumate.

Soldul debitor reprezintă alte valori de trezorerie aflate în gestiunea întreprinderii.

Contul 581 "Viramente interne" ține evidența viramentelor de disponibilități între conturile de trezorerie. Este un cont de *activ.*

Se debitează cu sumele virate dintr-un cont de trezorerie în alt cont de trezorerie.

Se creditează cu sumele intrate într-un cont de trezorerie din alt cont de trezorerie. La finele lunii contul nu prezintă *sold*.

Principalele operații legate de disponibilitățile bănești se înregistrează în contabilitate astfel:

- *depunerea la bancă, în vederea încasării, unui cec emis de plătitor (clienți):*

5112 "Cecuri de încasat"	=	**4111** "Clienți"

- *încasarea cecului prin contul curent:*

5121 "Conturi la bănci în lei"	=	**5112** "Cecuri de încasat"

- *primirea unei cambii și depunerea ei la bancă, în vederea încasării"*

5113 "Efecte de încasat"	=	**413** "Efecte de primit"

- *încasarea cambiei, prin contul curent:*

5121 "Conturi la bănci în lei"	=	**5113** "Efecte de încasat"

- *remiterea spre încasare a unor efecte comerciale, comisionul băncii fiind de 10%:*

5114 "Efecte remise spre scontare"	=	**5113** "Efecte de încasat"	10.000.000

- *încasarea efectelor comerciale, mai puțin comisionul de 10%:*

100.000	%	= **5114** Efecte remise spre scontare"
90.000	**5121** "Conturi la bănci în lei"	
10.000	**667** "Cheltuieli privind sconturile acordate"	

Scanned with OKEN Scanner

- *încasări prin virament, conform extrasului de cont:*

5121 "Conturi la bănci în lei"	=	%
		581 "Viramente interne"
		411 "Clienți"
		461 "Debitori diverşi"
		511 "Valori de încasat"
		708 "Venituri din activități diverse"

- *plăți efectuate prin virament:*

%	=	**5121** "Conturi la bănci în lei"
581 "Viramente interne"		
444 "Impozit pe venituri de natura salariilor"		
431 "Asigurări sociale"		
437 "Ajutor de şomaj"		
441 "Impozitul pe profit/venit"		
4423 "TVA de plată"		
446 "Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"		
447 "Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate"		
401 "Furnizori"		
427 "Reținere din remunerații datorate terților"		
519 "Credite bancare pe termen scurt"		

- *depunerea unei sume din casierie în contul de la bancă, fără să apară înregistrată în extrasul de cont de la sfârşitul lunii:*

5125 "Sume în curs de decontare"	=	**581**"Viramente interne"

- *înregistrarea intrării sumei de bani în contul curent, pe baza extrasului de cont din luna următoare:*

5121 "Conturi la bănci în lei"	=	**5125** "Sume în curs de decontare"

- *primirea unor credite bancare pe termen scurt:*

5121 "Conturi la bănci în lei"	=	**5191**"Credite bancare pe termen scurt"

- *rambursarea creditului şi a dobânzilor aferente:*

%	=	**5121** "Conturi la bănci în lei"
5191"Credite bancare pe termen scurt"		
5198"Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt"		

Scanned with OKEN Scanner

- *încasări în numerar, prin casierie:*

5311 "Casa în lei"	=	%
		581 "Viramente interne"
		4282 "Alte creanţe în legătură cu personalul"
		4427 "TVA colectată"
		707"Venituri din vânzarea mărfurilor"
		542 "Avansuri de trezorerie"

- *plăţi în numerar, prin casierie:*

%	=	**5311** "Casa în lei"
401 "Furnizori"		
4426 "TVA deductibilă"		
421"Personal – salarii datorate"		
425 "Avansuri cordate personalului"		
426 Drepturi de personal neridicate"		
4281 "Alte datorii în legătură cu personalul"		
457 "Dividende de plată"		
542 "Avansuri de trezorerie"		
581 "Viramente interne"		
604 "Cheltuieli privind materialele nestocate"		
621 "Cheltuieli cu colaboratorii"		
628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi"		

- *cumpărarea de timbre:*

5321 "Timbre fiscale şi poştale"	=	**5311** "Casa în lei"

- *consumul de timbre:*

626 "Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii"	=	**5321** "Timbre fiscale şi poştale"

- *cumpărarea biletelor de odihnă şi tratament:*

5322 "Bilete de tratament şi odihnă"	=	**5121** "Conturi la bănci în lei"

- *distribuirea gratuită a biletelor de tratament şi odihnă:*

645 "Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială"	=	**5322** "Bilete de tratament şi odihnă"

Scanned with OKEN Scanner

- *cumpărarea unor abonamente colective sau unor bilete speciale pentru transportul pe calea ferată:*

5323 "Tichete şi bilete de călătorie"	=	**5311** "Casa în lei"

- *trecerea pe cheltuieli a contravalorii abonamentelor şi a biletelor consumate:*

%	=	**5323** " Tichete şi bilete de călătorie"
624 "Cheltuieli cu transportul de bunuri şi de personal"		
625 "Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări"		

- *cumpărarea de alte valori (bonuri de benzină sau motorină):*

%	=	**401** "Furnizori"
5328 "Alte valori"		
4426 "TVA deductibilă"		

- *consumare acestor "alte valori" (aprovizionarea cu benzină sau motorină):*

6022 "Cheltuieli privind combustibilii"	=	**5328** "Alte valori"

10.4 Contabilitatea acreditivelor şi altor valori de trezorerie

Evidenţa acestor valori se ţine cu ajutorul conturilor din **grupa 54 "Acreditive"**, din care fac parte conturile **541** "Acreditive" şi **542** "Avansuri de trezorerie".

Contul 541 "Acreditive" ţine evidenţa acreditivelor deschise la bănci pentru efectuarea de plăţi în favoarea terţilor. Este un cont de *activ*.

Se debitează cu sumele virate în conturile de acreditive deschise la dispoziţia terţilor şi cu diferenţele favorabile de curs valutar aferente soldului la încheierea exerciţiului financiar privind acreditivele deschise în valută.

Se creditează cu sumele plătite terţilor sau virate în conturile de disponibilităţi ca urmare a încetării valabilităţii acreditivului şi cu diferenţele nefavorabile de curs valutar, aferente operaţiunilor şi soldului privind acreditivele deschise în valută.

Soldul debitor reprezintă valoarea acreditivelor deschise în bănci, existente la un moment dat.

Contul 542 "Avansuri de trezorerie" ţine evidenţa avansurilor de trezorerie. Este un cont de *activ*.

Se debitează cu avansurile de trezorerie acordate în numerar.

Scanned with OKEN Scanner

Se creditează cu: plăţile efectuate din avansurile de trezorerie; achiziţie de bunuri; cheltuielile efectuate pentru acţiunile de protocol, reclamă şi publicitate; cheltuielile efectuate privind transportul de bunuri, precum şi transportul colectiv de personal; cheltuielile ocazionate de deplasări, detaşări, transferări; diferenţele nefavorabile de curs valutar, cu ocazia lichidării avansurilor de trezorerie; valoarea serviciilor poştale şi a taxelor de telecomunicaţii; plăţile efectuate pentru alte servicii executate de terţi.

Soldul debitor reprezintă sumele acordate ca avansuri de trezorerie, nedecontate.

Principalele operaţii în legătură cu acreditivele şi cu avansurile de trezorerie se înregistrează în contabilitate astfel:

- *deschiderea acreditivelor în favoarea terţilor:*

541 "Acreditive"	=	**512** "Conturi curente la bănci"

- *utilizarea acreditivelor:*

%	=	**541** "Acreditive"
401 "Furnizori"		
404 "Furnizori de imobilizări"		

- *virarea sumelor în conturile de disponibilităţi ca urmare a încetării valabilităţii acreditivului:*

512 "Conturi curente la bănci"	=	**541** "Acreditive"

- *acordarea avansurilor de trezorerie:*

542 "Avansuri de trezorerie"	=	**531** "Casa"

- *decontarea avansurilor de trezorerie:*

%	=	**542** "Avansuri de trezorerie"
Conturi din clasa 3		
401 "Furnizori"		
404 "Furnizori de imobilizări"		
Conturi din clasa 6		

- *restituirea avansului necheltuit:*

531 "Casa"	=	**542** "Avansuri de trezorerie"

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 11.

CONTABILITATEA CHELTUIELILOR, VENITURILOR ŞI A REZULTATULUI EXERCIŢIULUI

11.1. Contabilitatea cheltuielilor

11.1.1. Conţinutul şi structura cheltuielilor

Toate operaţiile care determină cheltuieli şi venituri sunt înregistrate în momentul generării sau angajării lor. Organizarea contabilităţii presupune individualizarea şi reflectarea cheltuielilor în faza de angajare şi consum, iar a veniturilor în momentul transferării dreptului de proprietate, deci a livrării sau facturării către client.

Contabilitatea de gestiune înregistrează cheltuielile pe destinaţii prin colectarea şi repartizarea lor pe obiect de activitate pentru calculul costului produselor, serviciilor, activităţilor şi funcţiilor.

Aşadar, în noul sistem contabil "cheltuiala" face parte din obiectul contabilităţii financiare, iar "costul" şi calculul acestuia reprezintă obiectul contabilităţii de gestiune.

Cheltuielile reprezintă diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile, sub forma de ieşiri sau scăderi ale valorii activelor, ori creşteri ale datoriilor care se concretizează în reduceri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către acţionari sau asociaţi[51].

Cheltuielile întreprinderii conform principiului contabilităţii de angajamente constituie sumele sau valorile plătite sau de plătit pentru:

- consumurile de stocuri, lucrările executate, servicii prestate de care beneficiază întreprinderea;
- cheltuielile cu personalul;
- executarea unor obligaţii legale şi contractuale de către întreprindere;
- constituirea de Provizioane sau înregistrarea de amortizări.

Cheltuielile sunt structurate pe feluri de cheltuieli după conţinutul economic, respectiv după *natura resurselor utilizate,* astfel:

[51] O.M.F.P. nr.1752/2005, M. Of. Nr. 1080/2005

Scanned with OKEN Scanner

- consumul de materii prime şi materiale consumabile;
- lucrări şi servicii executate de terţi;
- cheltuieli cu personalul;
- impozite taxe şi alte obligaţii legale sau contractuale;
- dobânzi;
- amortizări şi provizioane.

Aceste cheltuieli delimitate pe feluri se grupează după natura activităţii generatoare de cheltuieli, astfel:

a.) *Cheltuielile din activitatea de exploatare*, respectiv cheltuielile ocazionate de desfăşurarea activităţii înscrise în obiectul întreprinderii, legate de producţie, prestări servicii şi operaţii comerciale. Din această categorie fac parte:

- cheltuielile privind consumurile de materii prime, materiale auxiliare, combustibil, piese de schimb, alte materiale consumabile, materiale de natura obiectelor de inventar, costul de achiziţie al energiei şi apei consumate, costul mărfurilor vândute;
- cheltuielile cu lucrările şi serviciile executate de terţi (reparaţii şi întreţinere, locaţii de gestiune şi chirii, cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate, transport de bunuri şi personal, deplasări, detaşări, poştă şi telecomunicaţii, servicii bancare şi altele);
- cheltuielile cu impozitele, taxele şi vărsămintele asimilate suportate de întreprindere (impozitul pe clădiri, taxa pentru folosirea terenurilor, taxa asupra mijloacelor de transport.);
- cheltuielile cu personalul (salariile şi alte drepturi de personal, asigurările şi protecţia socială, contribuţia întreprinderii la asigurările sociale şi pentru fondul de şomaj, cheltuielile cu pregătirea şi perfecţionarea profesională.)
- alte cheltuieli de exploatare (pierderi din creanţe şi alte cheltuieli din exploatare).

b.) *Cheltuielile din activitatea financiară (cheltuielile financiare)* cuprind: dobânzile curente aferente împrumuturilor primite; cheltuielile şi creanţe legate de participaţii; pierderi prin vânzarea investiţiilor financiare pe termen scurt; diferenţele nefavorabile de curs valutar.

c.) *Cheltuielile din operaţiuni extraordinare (cheltuielile extraordinare)*, respectiv acele cheltuieli care nu sunt legate de activitatea normală - curentă a întreprinderii, cum sunt calamităţile şi alte evenimente extraordinare.

d.) *Cheltuielile cu amortizările provizioanele şi ajustările* care cuprind: amortizarea imobilizărilor necorporale şi corporale; provizioane şi ajustările pentru deprecierea imobilizărilor, stocurilor, creanţelor şi investiţiilor financiare pe termen scurt; amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor şi altele.

e.) *Cheltuielile cu impozitul pe profit* reprezentând impozitul calculat asupra profitului impozabil potrivit legii.

Scanned with OKEN Scanner

11.1.2. *Organizarea contabilității cheltuielilor*

Într-o accepție generală, cheltuielile desemnează în expresie valorică raporturi patrimoniale cu privire la angajarea și utilizarea resurselor economice în cadrul activităților desfășurate de către întreprinderile de comerț și turism.

Ocazionarea cheltuielilor și generarea veniturilor se derulează în mai multe etape succesive sau simultane în timp. Astfel, în cazul procesului de ocazionare a cheltuielilor se întâlnesc patru momente: angajarea, consumul, plata și imputarea.

Organizarea contabilității cheltuielilor are la bază concepția dualistă specifică țărilor cu economie de piață dezvoltată și anume:

- contabilitatea financiară, care cuprinde în obiectul său evaluarea și înregistrarea cheltuielilor grupate în funcție de natura activităților pe care le ocazionează: exploatare, financiară, extraordinară și de natura resurselor consumate: materii prime, materiale, salarii, amortizări etc;
- contabilitatea de gestiune care cuprinde în obiectul său contabilizarea cheltuielilor grupate în funcție de destinația și funcția lor pe feluri de produse, lucrări și servicii.

La organizarea contabilității financiare a cheltuielilor se ține seama de unele principii contabile fundamentale de organizarea a contabilității și anume:

- potrivit principiului independenței exercițiului toate operațiile care determină cheltuieli sunt înregistrate în contabilitate în momentul producerii lor fără a ține seama de data plății lor. Reflectarea cheltuielilor în faza de angajare și consum face din contabilitatea financiară o contabilitate de angajamente sau accrual accounting[52], care asigură prezentarea unei imagini fidele asupra rezultatului exercițiului;
- principiul prudenței impune înregistrarea cheltuielilor cu amortizările și Provizioanele indiferent de existența unor rezultate financiare favorabile;
- principiul necompensării interzice efectuarea de compensări între cheltuielile și veniturile înregistrate la conturi de rezultate diferite;
- principiul conectării cheltuielilor cu veniturile solicită determinarea mai întâi a veniturilor unui exercițiu și apoi a cheltuielilor care sunt conectabile acestora, în vederea determinării profitului net.

Cheltuielile reflectate în contabilitatea financiară pot fi grupate în funcție de momentul angajării lor astfel:[53]

- cheltuieli constatate în momentul plăților care se înregistrează în corespondență cu conturile de trezorerie;

---

[52] Oprea C. și colab. – Bazele contabilității, E.D.P., București, 1995, pag. 60

[53] Pântea I.P. – coordonator – Contabilitatea financiară a agenților economici din România, Ed. Intel Credo, Deva, 1995, pag. 303

Scanned with OKEN Scanner

- cheltuieli angajate cu plata ulterioară, motiv pentru care se înregistrează în corespondenţă cu conturile de terţi;
- cheltuieli contabile calculate pentru a estima deprecierile definitive sau latente, fără a angaja o plată, reprezentate de amortizări şi Provizioane.

Primele două fiind consecinţa practicării unei contabilităţi de angajamente vor genera mai devreme sau mai târziu fluxuri de trezorerie respectiv de plăţi sau încasări. În aceste categorii sunt cuprinse cu câteva excepţii, cheltuielile înregistrabile prin grupele de conturi 60-67, respectiv 69.

Modelul de înregistrare a cheltuielilor este prezentat in figura nr. 11.1.

A treia categorie de cheltuieli nu presupun fluxuri de trezorerie, mărimea acestora rezultând, de obicei din calcule. În această categorie intră grupa de conturi 68, respectiv cheltuielile cu amortizările şi Provizioanele. Este asimilată cheltuielilor calculate şi deci negeneratoare de fluxuri de trezorerie, valoarea contabilă a elementelor de activ cesionate, distruse sau dispărute.

În raport de natura lor, cheltuielile sunt grupate pe feluri de activităţi: de exploatare, financiară şi extraordinară, iar în cadrul lor, pe elemente primare în raport de felul resurselor utilizate.

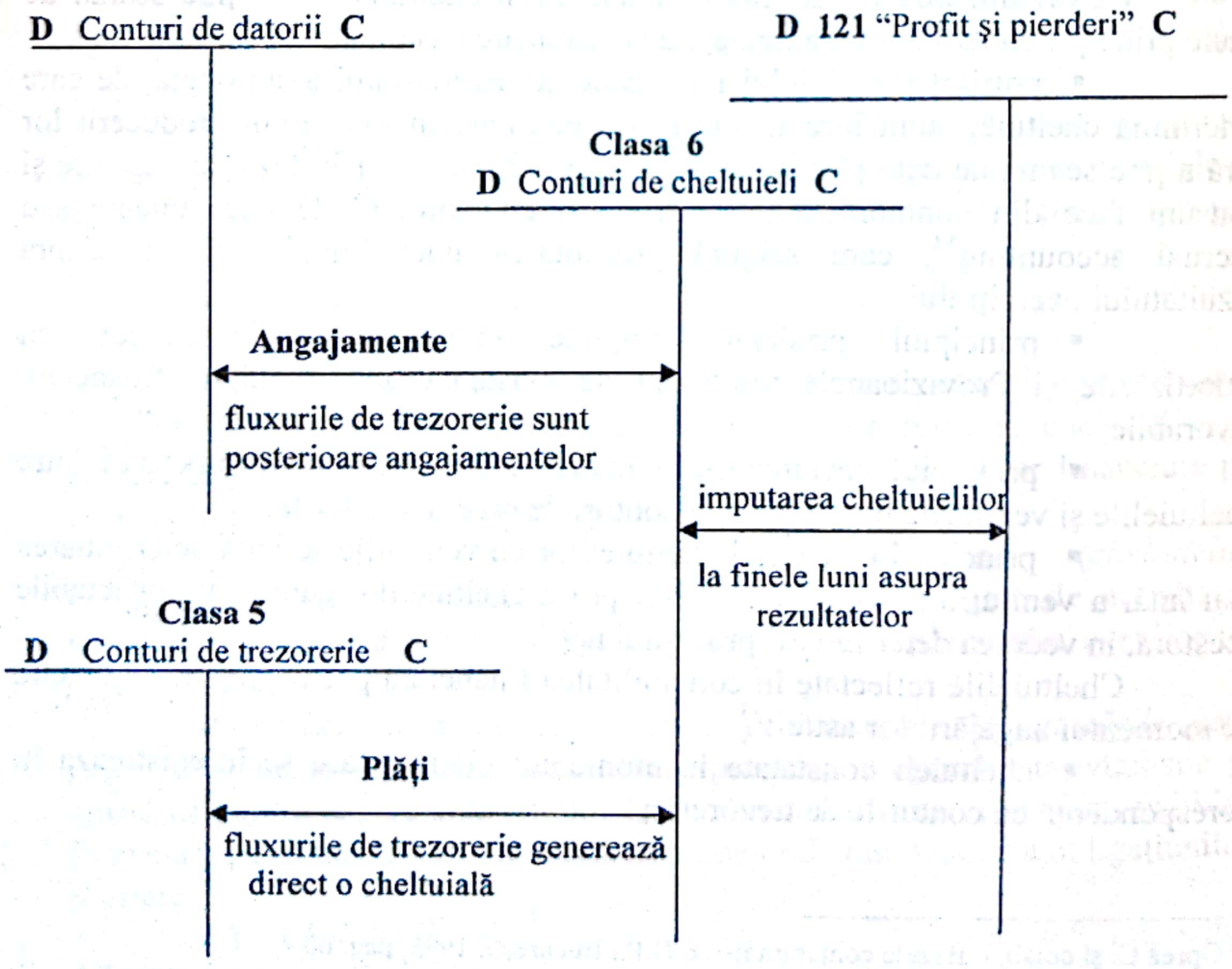


Fig. nr.11.1.Reprezentarea grafica a modelului de inregistrare a cheltuielilor

Scanned with OKEN Scanner

Cheltuielile de exploatare cuprind, în principal următoarele feluri de cheltuieli:

- cheltuieli cu materiile prime şi materialele consumabile;
- cheltuieli cu lucrările şi serviciile executate de terţi;
- cheltuieli cu personalul;
- cheltuieli cu impozite, taxe şi vărsăminte asimilate;
- alte cheltuieli de exploatare.

Cheltuielile financiare la întreprinderile de comerţ şi turism cuprind:

- cheltuieli din diferenţe nefavorabile de curs valutar;
- cheltuieli privind dobânzile;
- cheltuieli privind investiţiile financiare cedate;
- pierderi din creanţe legate de participaţii;
- cheltuieli privind sconturile acordate;
- alte cheltuieli financiare.

Cheltuielile extraordinare cuprind calamităţi şi alte evenimente extraordinare.

O categorie distinctă de cheltuieli o reprezintă amortizările şi Provizioanele precum şi cheltuielile cu impozitul pe profit.

Această structură se regăseşte la nivelul grupelor de conturi, astfel:

I. Cheltuieli de exploatare:
   60. "Cheltuieli privind stocurile"
   61. "Cheltuieli cu lucrările şi serviciile executate de terţi"
   62. "Cheltuieli cu alte servicii executate de terţi"
   63. "Cheltuieli cu impozitele, taxele şi vărsămintele asimilate"
   64. "Cheltuieli cu personalul"
   65. "Alte cheltuieli de exploatare"

II. Cheltuieli financiare:
   66 "Cheltuieli financiare"

III. Cheltuieli extraordinare:
   67. "Cheltuieli extraordinare"

IV. Cheltuieli cu amortizările, provizioanele şi ajustările;
   68. "Cheltuieli cu amortizările, provizioanele şi ajustările"

V. Cheltuieli cu impozitul pe profit şi alte impozite:
   69. "Cheltuieli cu impozitul pe profit şi alte impozite"

Grupele de conturi se dezvoltă pe conturi sintetice de gradul I iar o parte din acestea se defalcă pe conturi sintetice de gradul II. **Se debitează** în cursul lunii, cu cheltuielile colectate după natura lor. **Se creditează** la sfârşitul luni cu decontarea (imputarea) cheltuielilor asupra rezultatelor obţinute, respectiv prin preluarea acestora în contul 121 "Profit şi pierderi". În urma acestor înregistrări, toate conturile de cheltuieli din clasa 6 se soldează.

Contul 121 "Profit şi pierderi" realizează legătura dintre conturile de cheltuieli şi cele de venituri şi conturile de bilanţ (din clasele 1-5).Schematic aceasta se reprezintă astfel:

Scanned with OKEN Scanner

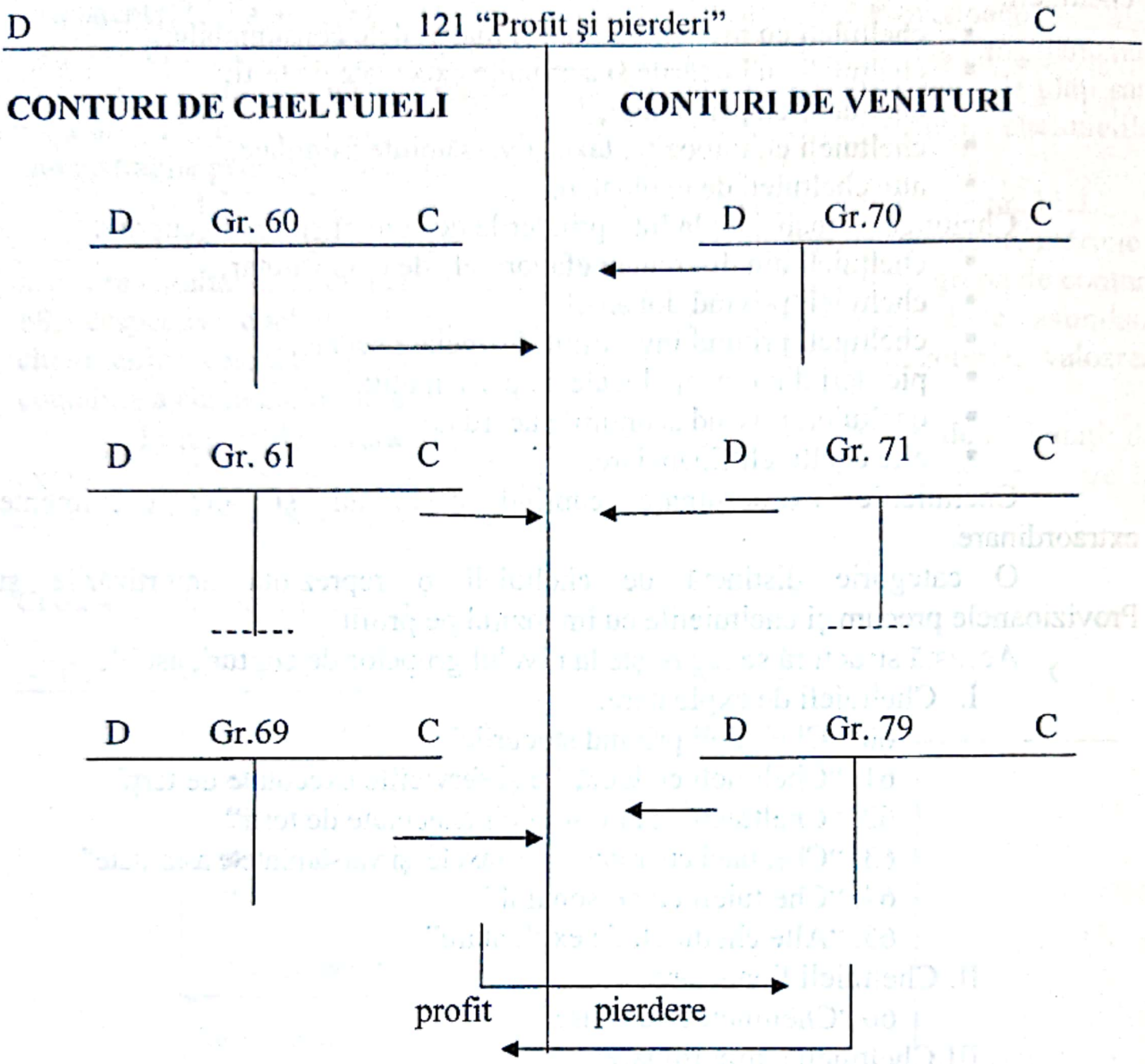


Fig. nr. 11.2.Schema legăturilor dintre contul de rezultate si conturile de venituri si cheltuieli

11.1.3. Contabilitatea cheltuielilor de exploatare

Desfăşurarea oricăror activităţi tehnico – economice de producţie, prestaţii sau comerciale, la nivelul întreprinderilor de comerţ şi turism implică consumarea anumitor resurse primare (materii prime, materiale consumabile, mărfuri) şi auxiliare, resurse salariale, imobiliare şi băneşti, pe temeiul cărora se ridică producţia şi se asigură circulaţia valorilor materiale în economie.

Exploatarea în accepţiunea cea mai generică, defineşte obiectul de activitate al fiecărei întreprinderi, iar realizarea lui înseamnă importante eforturi şi angajamente materiale şi băneşti.

Scanned with OKEN Scanner

a.) Contabilitatea cheltuielilor privind stocurile

În ansamblul cheltuielilor de exploatare ale oricărei întreprinderii, ponderea cheltuielilor cu materiile prime şi materialele în sfera producţiei şi costul mărfurilor vândute în sfera circulaţiei sunt dominante.

Înregistrarea în conturile de cheltuieli curente a valorilor materiale consumate diferă *în funcţie* de:

- metoda de contabilizare a stocurilor (metoda inventarului permanent, metoda inventarului intermitent).
- metoda de repartizare (sau imputare) a diferenţelor de preţ aferente acestora;

Conturile folosite pentru reflectarea cheltuielilor de această natură, respectiv conturile din grupa 60 "Cheltuieli privind stocurile", sunt conturi de activ, care se debitează – în principiu – cu cheltuielile efective ale perioadei şi se creditează la sfârşitul exerciţiului (lunar) prin transferarea rulajului debitor, în contul de calcul al rezultatului exerciţiului 121 "Profit şi pierderi".

Contul 601 "Cheltuieli cu materiile prime" ţine evidenţa materiilor prime în activitatea de producţie, în scopul obţinerii de produse finite şi semifabricate, executării de lucrării şi prestării de servicii pentru terţi.

Se debitează cu valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime eliberate în consum sau constate lipsă la inventariere şi neimputabile prin creditul contului 301 "Materii prime", precum şi cu diferenţele de preţ aferente acestor materii prime în corespondenţă cu creditul contului 308 "Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale"

În baza centralizatorului bonurilor de consum, se înregistrează materiile prime consumate în activitatea de exploatare de către întreprindere.

În contabilitate aceasta se reflectă astfel:

601 "Cheltuieli cu materii prime"	=	**301** "Materii prime"

Cheltuielile de transport aferente materialelor consumate, repartizate la sfârşitul lunii în baza coeficientului de repartizare, se înregistrează astfel:

601 "Cheltuieli cu materii prime"	=	**308** "Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale"

Contul 602 "Cheltuieli cu materiile consumabile", care ţine evidenţa cheltuielilor ocazionate de consumul de materiale consumabile, are o funcţie contabilă similară cu cea a contului 601 "Cheltuieli cu materii prime".

În cazul materialelor consumabile este necesară folosirea conturilor sintetice de gradul II care să reflecte fidel şi omogen natura cheltuielilor, respectiv:

Scanned with OKEN Scanner

6021 „Cheltuieli cu materiale auxiliare"
6022 "Cheltuieli privind combustibilul"
6023 "Cheltuieli privind materialele pentru ambalat"
6024 "Cheltuieli privind piesele de schimb"
6025 "Cheltuieli privind semințele și materiale de plantat"
6026 "Cheltuieli privind furajele"
6027 „Cheltuieli privind alte materiale consumabile"

Contul 603 "Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar" ține evidența cheltuielilor privind materialele de natura obiectelor de inventar la darea în folosință a acestora.

În debitul contului se înregistrează valoarea materiilor de natura obiectelor de inventar date în folosință, inclusă pe cheltuieli, în corespondență cu contul 303 "Materiale de natura obiectelor de inventar".

Materialele de natura obiectelor de inventar au o pondere relativ mare în unitățile de alimentație publică (datorită includerii în această categorie a veselei, tacâmurilor, lenjeriei de masă, echipamentului de lucru) și în unitățile de cazare hotelieră (lenjerie de pat, perdele, etc.).

La unitățile de alimentație publică, pentru acoperirea pierderilor la tacâmuri și veselă sunt prevăzute norme maxime de perisabilitate care se calculează cu ocazia inventarelor de control gestionar, aplicând procentele prevăzute la volumul desfacerii mărfurilor.

În situația recuperării integrale a valorii obiectelor de inventar, înregistrarea contabilă este:

Pentru evidențierea cheltuielilor ocazionate de consumurile de materiale nestocate necesare desfășurării activității întreprinderii se utilizează **contul 604 "Cheltuieli privind materialele nestocate"**, care se debitează în corespondență cu creditul conturilor:

- **401** "Furnizori"
- **408** "Furnizori – facturi nesosite"
- **542** "Avansuri de trezorerie"

Identic funcționează și **contul 605 "Cheltuieli privind energia și apa".**

În baza facturilor se înregistrează consumul de energie electrică, energie termică și apă pentru luna curentă:

%	=	**401** "Furnizori"
605 "Cheltuieli privind energia și apa"		
4426 "TVA deductibilă"		

Scanned with OKEN Scanner

Contul 606 "Cheltuieli cu animalele şi păsările" evidenţiază în debitul său valoarea la preţ de înregistrare a animalelor şi păsărilor ieşite din gestiune prin includerea pe cheltuielile exerciţiului curent (prin vânzări, inclusiv prin magazinele proprii, pierderile din mortalităţi, minusurile la inventar neimputabile) în corespondenţă cu contul 361 "Animale şi păsări".

Cheltuielile cu marfa reprezintă elementul principal de cheltuială în ramura comerţului. Ponderea cheltuielilor cu marfa este de 50-60 % în totalul cheltuielilor.

Ea se determină în mod diferenţiat în funcţie de metoda de contabilizarea a stocurilor şi operaţiilor cu mărfuri, utilizată în întreprindere şi se reflectă cu ajutorul **contului 607 "Cheltuieli privind mărfurile".** Este un cont de cheltuieli, de activ.

Se debitează cu costul de achiziţie al mărfurilor ieşite din patrimoniu. Se *creditează* cu repartizarea sumei totale a cheltuielilor cu marfa asupra rezultatului financiar şi cu eventualele recuperări de cheltuieli (plusul la inventar).Nu prezintă sold la finele perioadei.

Calculul şi înregistrarea cheltuielilor privind mărfurile are loc pe baza fişelor de cont analitice ale contului 371 "Mărfuri", a situaţiei de repartizare a diferenţelor de preţ între stoc şi vânzare sau a listelor de inventariere şi evaluare a stocului la inventar (în funcţie de metoda de contabilizare a existenţei şi mişcării mărfurilor).

În afara costului de achiziţie pentru marfa vândută, cheltuielile privind mărfurile mai pot fi reprezentate de perisabilităţi la mărfuri. Acestea sunt pierderi sau reduceri cantitative şi ca urmare valorice, produse în procesul circulaţiei mărfurilor fără a se dovedi vinovăţia unei persoane.

Regimul legal de soluţionare clasifică perisabilităţile în: perisabilităţi în limita normelor, care reprezintă cheltuieli deductibile fiscal şi perisabilităţile peste normele stabilite care reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal.

Perisabilităţile la mărfuri în limita normelor sunt definite ca scăzăminte care se produc în timpul transportului, manipulării, depozitării şi desfacerii mărfurilor determinate de procesele naturale, cum sunt: uscarea, evaporarea, scurgerea, spargerea etc.

Aceste perisabilităţi se acordă în limita unor norme maxime prevăzute prin legislaţia în vigoare şi cu respectarea următoarelor condiţii:

- se acordă numai pe baza scăzămintelor cantitative efectiv constatate şi consemnate în documente, dar nu mai mult decât limita maximă;
- nu cuprind pierderile tehnologice sau cele produse prin neglijenţă şi care se impută persoanelor vinovate;
- se diferenţiază pe grupe şi sorturi de mărfuri, pe faze ale procesului circulaţiei mărfurilor (transport, depozitare, desfacere) şi categorii de unităţi operative (magazine alimentare cu sau fără autoservire, unităţi ale alimentaţiei publice etc.);
- sunt stabilite procentual şi se calculează astfel:

Scanned with OKEN Scanner

a.) pe timpul transportului, procentul de perisabilitate se aplică la cantitatea de marfă transportată (facturată);

b.) pe timpul depozitării sau desfacerii procentul de perisabilitate se aplică la volumul cantitativ sau valoric al mărfurilor intrate sau vândute, în perioada dintre două inventarieri consecutive de control gestionar.

Perisabilităţile la mărfuri peste normele stabilite sunt scăzăminte cantitative care depăşesc normele stabilite sau cele care s-au constatat la mărfurile pentru care nu sunt prevăzute norme de perisabilitate. Acestea se pot include în cheltuielile cu mărfurile, dar devin cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul rezultatului financiar.

Documentele în care se calculează şi se consemnează perisabilităţile la mărfuri depind de faza procesului de circulaţie a mărfurilor (nota de recepţie şi constatare diferenţe, situaţia comparativă a diferenţelor de inventar etc.).

Calculul costului de achiziţie pentru marfa înregistrată ca perisabilitate se face similar cu calculul costului de achiziţie pentru marfa vândută.

Cheltuielile cu mărfurile pot fi diminuate cu eventuale recuperări ca: plusurile de inventar, cheltuielile efectuate în contul şi pe riscul clientului etc.

Cheltuielile cu ambalajele au o pondere însemnată în ramura comerţului şi un caracter complex, fiind formate din: pierderile din casarea ambalajelor de transport, costul de achiziţie al ambalajelor goale recuperate şi restituite furnizorilor, perisabilităţile la ambalajele din sticlă, bonificaţia cedată la vânzarea ambalajelor goale etc.

Documentele pe baza cărora se calculează şi înregistrează sunt, în general, similare celor folosite la mărfuri.

Calculul cheltuielilor cu ambalajele depinde ca şi în cazul mărfurilor, de metoda de contabilizare a stocurilor şi operaţiilor cu ambalajele.

Contabilitatea cheltuielilor cu ambalajele se ţine cu ajutorul contului **608 "Cheltuieli privind ambalajele"** a cărui funcţie rezultă din paragraful "Contabilitatea ambalajelor".

b.) Contabilitatea cheltuielilor cu lucrările şi serviciile executate de terţi.

Pentru realizarea producţiei sau pentru intermedierea circulaţiei mărfurilor, în procesul de exploatare apar numeroase lucrări şi servicii prestate de terţi cheltuieli cu întreţinerile şi reparaţiile, chirii, transport de bunuri şi persoane, cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii, cheltuieli cu serviciile bancare etc.)

Pentru reflectarea lor în contabilitate, în cadrul grupelor: **61 "Cheltuieli cu lucrările şi serviciile executate de terţi"** şi **62 "Cheltuieli cu alte servicii executate de terţi"** detalierea şi delimitarea fiecărui gen de cheltuială fiind strictă, impune individualizarea şi încărcarea corectă pe baza documentelor.

Conturile din aceste grupe sunt conturi de activ şi se debitează pe parcursul lunii cu toate cheltuielile aferente, în corespondenţă cu creditul

Scanned with OKEN Scanner

conturilor care desemnează prestatorul sau echivalentul în mijloace de trezorerie în funcţie de modalitatea de plată utilizată.

Pentru evidenţierea cheltuielilor cu întreţinerile şi reparaţiile executate de terţi şi suportate de întreprindere se foloseşte **contul 611 "Cheltuieli cu întreţinerile şi reparaţiile"**, care ***se debitează*** cu valoarea lucrărilor aferente exerciţiului în curs în corespondenţă cu conturile: 401 "Furnizori", 408 "Furnizori – facturi nesosite", 471 "Cheltuieli înregistrate în avans".

În baza facturi se înregistrează valoarea unei lucrări de reparaţii efectuată de către furnizor:

%	=	**401** "Furnizori"
611 "Cheltuieli cu întreţinerile şi reparaţiile"		
4426 "TVA deductibilă		

În mod asemănător funcţionează şi următoarele conturi:

- **Contul 612 "Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile"**, care ţine evidenţa cheltuielilor cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile datorate;
- **Contul 621 "Cheltuieli cu colaboratorii"**, evidenţiază cheltuielile cu colaboratorii, în baza contractelor încheiate cu aceştia;
- **Contul 622 "Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile"**;
- **Contul 623 "Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate".**

În cazul contului **613 "Cheltuieli cu primele de asigurare"**, care reflectă cheltuielile cu primele de asigurare stabilite prin contract şi suportate de întreprindere, acestea se mai debitează în corespondenţă cu conturile care arată modalitatea de plată (prin casierie sau bancă).

Reflectând cheltuielile privind transportul de bunuri şi de personal executate de către terţi, suportate de unităţile patrimoniale, contul **624 "Cheltuieli cu transportul de bunuri şi de personal"** înregistrează în debit valoarea facturilor datorate furnizorilor pentru aceste scopuri, în corespondenţă cu conturile 401, 408, 471, avansurile acordate de către acestea prin creditul contului 542 "Avansuri de trezorerie" sau tichetele şi biletele de călătorie utilizate, în corespondenţă cu creditul contului 5323 "Tichete şi bilete de călătorie".

În categoria cheltuielilor cu serviciile executate de terţi mai intră:

- cheltuieli cu deplasările, detaşările şi transferările personalului colectate în debitul contului **625 "Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări"**, în corespondenţă cu creditul conturilor: 401, 408, 5323, 542.

Se înregistrează cheltuielile de deplasare aferente exerciţiului în curs, prin justificarea avansurilor acordate de întreprindere:

625 "Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări"	=	**542** "Avansuri de trezorerie"

Scanned with OKEN Scanner

- valoarea serviciilor poştale şi a taxelor de telecomunicaţii aferente exerciţiului în curs sunt reflectate cu ajutorul **contului 626 "Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii"**, care se debitează prin creditul conturilor: 401, 408, 471, 5321 "Timbre fiscale poştale ", 542.
- valoarea serviciilor bancare plătite de întreprindere sunt evidenţiate în **contul 627 "Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate"**, care se debitează în cursul exerciţiului în corespondenţă cu conturile: 5121 "Conturi la bănci în lei" şi 5124 "Conturi la bănci în valută".
- sumele datorate pentru alte servicii executate de terţi aferente exerciţiului în curs sunt reflectate cu ajutorul contului **628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi".**

c.) Contabilitatea cheltuielilor cu impozitele, taxele şi vărsămintele asimilate

Plăţile şi vărsămintele cu caracter de impozite şi taxe devin cheltuieli de exploatare şi se reflectă cu ajutorul conturilor din grupa **63 "Cheltuieli cu impozitele, taxele şi vărsămintele asimilate"** în care nu se evidenţiază impozitul pe profit considerat tot o cheltuială, reflectat însă distinct.

Din această grupă fac parte:

Contul 635 "Cheltuieli cu impozitele, taxele şi vărsămintele asimilate" care ţine evidenţa cheltuielilor cu alte impozite, taxe datorate de către unităţile patrimoniale, bugetul statului sau alte organisme, debitându-se în corespondenţă cu conturile:

- 4426 cu prorata din taxa pe valoarea adăugată deductibilă devenită nedeductibilă;
- 4427 pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor şi serviciilor folosite în scop personal sau predate cu titlu gratuit, cea aferentă lipsurilor peste normele legale, precum şi cea aferentă bunurilor şi serviciilor acordate salariaţilor sub forma avantajelor în natură;
- 446 "Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate", pentru decontări cu bugetul statului sau bugetele locale, cum sunt: accizele, impozitul pe dividende, impozitul pe clădiri şi impozitul pe terenuri, taxa pentru folosirea terenurilor proprietate de stat, taxe pentru mijloacele de transport, etc.
- 447 "Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate" pentru contribuţia unităţii la fondurile speciale.

d.) Contabilitatea cheltuielilor cu personalul

În desfăşurarea procesului de exploatare (de producţie, prestaţii sau comercial) al agenţilor economici, un rol important îl deţine forţa de muncă care, cu ajutorul imobilizărilor corporale, acţionează asupra activelor materiale în vederea transformării lor în bunuri necesare unui nou proces de producţie sau

Scanned with OKEN Scanner

pentru satisfacerea nevoilor pieţei, precum şi pentru încheierea procesului circulaţiei mărfurilor.

Utilizarea forţei de muncă salariale implică anumite cheltuieli, reglementate prin contracte colective sau individuale de muncă, precum şi prin legislaţia financiar fiscală şi de protecţie solidă, ce constau în :

– Cheltuieli cu salariile personalului;

– Cheltuieli privind contribuţia unităţii la asigurările sociale într-o cotă ce se stabileşte odată cu aprobarea bugetului administraţiei centrale;

– Cheltuieli privind contribuţia unităţii la constituirea fondului pentru plata ajutorului de şomaj;

– Cheltuieli privind contribuţia unităţii la constituirea fondului de sănătate.

Pentru evidenţa acestor cheltuieli se utilizează conturile

- **641** "Cheltuieli cu salariile personalului"
- **645** "Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială".

Contul 641 "Cheltuieli cu salariile personalului" ţine evidenţa cheltuielilor cu salariile cuvenite personalului întreprinderii.

Se debitează cu valoarea salariilor şi altor drepturi cuvenite personalului din cadrul întreprinderii, în corespondenţă cu contul 421 "Personal salarii datorate" şi 428 "Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul".

Se creditează la sfârşitul lunii prin preluarea acestor sume în debitul contului 121 "Profit şi pierderi". Nu prezintă sold la sfârşitul perioadei.

Contul 645 "Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială", care ţine evidenţa cheltuielilor privind asigurările şi protecţia socială suportate de către întreprindere, are patru subconturi, care reflectă genurile de contribuţii:

- **6451** "Cheltuieli privind contribuţia unităţii la asigurările sociale";
- **6452** "Cheltuieli privind contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj"
- **6453** „Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate"
- **6458** "Alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială"

Se debitează cu contribuţia unităţii la asigurările sociale şi la constituirea fondului asigurărilor sociale de sănătate, prin creditul sub contului 431 "Contribuţia unităţii la asigurări sociale", respectiv 4311 "Contribuţia unităţii la asigurările sociale" şi 4313 "Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate", cu contribuţia unităţii la constituirea fondului pentru ajutorul de şomaj, în corespondenţă cu contul 437 "Ajutor de şomaj" – 4371 "Contribuţia unităţii la fondul de şomaj", precum şi prin creditul contului 438 "Alte datorii şi creanţe sociale".

În baza centralizatorului statelor de plată se înregistrează:

641 "Cheltuieli cu salariile personalului" = **421** "Personal salarii datorate"

– *obligaţia unităţii patrimoniale faţă de angajaţi pentru munca prestată;*
– *contribuţia unităţii la asigurările sociale (CAS);*

Scanned with OKEN Scanner

– *contribuția unității la asigurările sociale sănătate;*
– *contribuția unității la constituirea fondului de șomaj.*

6451 "Contribuția unității la asigurările sociale"	=	**4311** "Contribuția unității la asigurările sociale"
6452 "Cheltuieli privind contribuția unității pentru ajutorul de șomaj"	=	**4371** "Contribuția unității la constituirea fondului pentru ajutorul de șomaj"
6453 "Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate"	=	**4313** "Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate"

e.) Contabilitatea altor cheltuieli din exploatare

În categoria acestor cheltuieli intră pierderile din creanțe, diferențele din lichidarea datoriilor și creanțelor, precum și alte cheltuieli de exploatare privind gestiunea, când reprezintă operațiuni curente ale unității patrimoniale.

Contabilitatea acestor cheltuieli se realizează cu ajutorul conturilor din grupa **65 "Alte cheltuieli din exploatare"** și anume:

Contul 654 "Pierderi din creanțe și debitori diverși", care înregistrează în debit sumele trecute pe pierderi cu ocazia scăderii din evidență a clienților incerți sau în litigiu, în corespondență cu contul 4118 "Clienți incerți".

Contul 658 "Alte cheltuieli de exploatare", care înregistrează în debit valoarea despăgubirilor, amenzilor și penalităților datorate sau plătite terților și bugetul prin debitul conturilor: 401 „Furnizori", 462 „Creditori diverși", 448 „Alte datorii și creanțe cu bugetul statului", 512 „Conturi curente", valoarea donațiilor acordate prin creditul conturilor de stocuri și disponibilități bănești, etc.

11.1.4. Contabilitatea cheltuielilor financiare

Activitatea financiară a agenților economici cuprinde: derularea relațiilor financiare de capital; organizarea și asigurarea circuitului lichidităților și disponibilului în conturile bancare; emiterea, cumpărarea, vânzarea și răscumpărarea hârtiilor de valoare; angajarea și plasarea titlurilor de împrumuturi și altele. Această activitate angajează diverse categorii de cheltuieli și generează venituri.

Cheltuielile financiare cuprind: dobânzile curente aferente împrumuturilor primite și altor datorii privind exercițiul în curs; pierderi din creanțe legate de participații; sconturile acordate clienților; diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate din operațiunile curente efectuate în valută; pierderile nete rezultate din vânzarea investițiilor financiare și altele.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru reflectarea în contabilitate a acestora se folosesc conturile din grupa **66 "Cheltuieli financiare"**, respectiv:

- **663** "Pierderi din creanţe legate de participaţii";
- **664** "Cheltuieli privind investiţiile finaciare cedate";
- **665** "Cheltuieli din diferenţe de curs valutar";
- **666** "Cheltuieli privind dobânzile";
- **667** "Cheltuieli privind sconturile acordate";
- **668** "Alte cheltuieli financiare";
- **686** "Cheltuieli financiare privind amortizările şi ajustările pentru pierderea de valoare ";
  - **6863** „Cheltuieli financiare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor financiare";
  - **6864** „Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a activelor circulante";
  - **6868** „Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor";

Conturile din această grupă sunt conturi de activ şi *se debitează* cu cheltuielile efectuate în cursul exerciţiului financiar şi *se creditează* la sfârşitul luni prin preluarea acestor sume în debitul contului 121 "Profit şi pierderi".

11.1.5. Contabilitatea cheltuielilor extraordinare

Operaţiunile extraordinare sunt cele care au caracter accidental şi nu sunt legate de activitatea normală, curentă de exploatare sau de activitatea financiară a întreprinderii.

Contabilitatea cheltuielilor extraordinare se ţine cu ajutorul **contului 671 „Cheltuieli privind calamităţile şi alte evenimente extraordinare"**, unde în debit se înregistrează valoarea pierderilor din calamităţi, expropieri de active în corespondenţă cu contul de imobilizări şi stocuri.

11.1.6. Contabilitatea cheltuielilor cu impozitul pe profit

Impozitul pe profit reprezintă pentru agentul economic o cheltuială ce i se cuvine statului, fiind suportată la nivelul întregii activităţi a acestuia, înscrisă în partea *de cheltuieli* a contului 121 "Profit şi pierderi", înaintea rezultatului exerciţiului.

Evidenţa cheltuielilor cu impozitul pe profit datorat de întreprindere se realizează cu ajutorul **contului 691 "Cheltuieli cu impozitul pe profit"**, cont de activ, care *se debitează* cu valoarea impozitului pe profit datorat în corespondenţă cu creditul contului 441 "Impozit pe profit/venit" şi *se creditează* la sfârşitul lunii prin debitul contului 121 "Profit şi pierderi" odată cu determinarea rezultatului exerciţiului.

Scanned with OKEN Scanner

Cheltuielile cu impozitul pe venit plătit de microîntreprindere se evidenţiază cu ajutorul contului 698 „Alte cheltuieli cu impozitele care nu apar în elementele de mai sus". În debitul acestui cont se înregistrează valoarea impozitului pe venitul microîntreprinderilor în corespondenţă cu debitul contului 441 „ Impozitul de profit /venit"

11.2. Contabilitatea veniturilor

11.2.1 Conţinutul şi structura veniturilor

Veniturile constituie creşteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub forma de intrări sau creşteri ale activelor ori descreşteri ale datoriilor care se concretizează în creşteri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din contribuţii ale acţionarilor sau asociaţiilor.

Veniturile includ sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activităţi curente cât şi câştigurile din orice surse.

Câştigurile reprezintă creşteri ale beneficiilor economice care pot apărea sau nu ca rezultat din activitatea curentă, dar care diferă ca natură de veniturile din această activitate.

Potenţialul economic al oricărei întreprinderi care desfăşoară o activitate productivă este capacitatea de a crea venituri ca unică sursă de acoperire a cheltuielilor şi realizarea unui profit.

În sistemul de contabilitate dualist, organizarea evidenţei veniturilor şi concepţia generală despre venituri se schimbă fundamental în ideea delimitării eforturilor şi efectelor economico-financiare cu foarte mare claritate, asupra unei anume perioade de gestiune. Aceste aspecte se referă la:

a) venitul întreprinderii devin venit al perioadei în momentul livrării produselor, mărfurilor, facturării lucrărilor şi serviciilor indiferent dacă se încasează sau nu, în această perioadă de exerciţiu încasarea rămâne o problemă a relaţiilor financiare de decontare;

b) valoarea stocurilor de produse finite, semifabricate şi producţie neterminată este considerată venit şi se înregistrează în contabilitate având în vedere modificările ce intervin între stocurile iniţiale şi cele finale ale perioadei pentru respectivele valori materiale;

c) producţia în curs de execuţie destinată imobilizărilor necorporale sau corporale devine venit al perioadei;

d) pentru veniturile care nu au devenit încă exigibile (venituri din producţia stocată) există şi posibilitatea fiscală a amânării impozitării profitului sau a trecerii TVA în neexigibilitate;

e) conturile de venituri îşi propun să cuantifice prin însumare veniturile întreprinderii printr-un mecanism funcţional care să le aducă într-o stare de compatibilitate perfectă cu cheltuielile perioadei.

Scanned with OKEN Scanner

Veniturile corespund valorilor încasate sau de încasat provenind din:

a) livrări de bunuri, executări de lucrări, prestări de servicii şi din avantajele pe care întreprinderea a consimţit să le primească;

b) executarea unor obligaţii legale sau contractuale prin terţi;

c) venituri financiare;

d) venituri extraordinare.

Tot în structura veniturilor din aceleaşi considerente legate de calculul rezultatului se mai cuprind veniturile din:

e) producţia stocată;

f) producţia imobilizată;

g) diminuarea sau anularea Provizioanelor;

h) preţul de vânzare al activelor cedate.

Contabilitatea financiară reflectă cheltuielile şi veniturile din momentul angajări lor.

Conform acestei concepţii sunt considerate componente ale veniturilor următoarele:

a) toate încasările din vânzarea produselor fabricate, mărfurilor vândute, lucrărilor executate şi serviciilor prestate din momentul naşterii dreptului de a le încasa. Sunt asimilate acestora şi variaţia stocurilor de produse fabricate şi comenzi în curs de execuţie de la finele exerciţiului financiar faţă de cele de la începutul acestuia;

b) alte venituri generate de activitatea de exploatare curentă din participarea la tranzacţii financiare sau din activităţi extraordinare.

c) diminuări ale Provizioanelor create în exerciţiul financiar anterior în măsura în care acestea au rămas fără obiect.

Schematic, această concepţie de organizare a contabilităţii generale a cheltuielilor şi veniturilor se prezintă astfel (vezi figura nr. 11.3):

ÎNTREPRINDEREA

- Cumpărări de stocuri - Variaţia stocurilor de cumpărări - cheltuieli salariale şi asimilate - Alte cheltuieli de exploatare, financiare şi extraordinare - Amortizări şi Provizioane - Impozit pe profit	**CHELTUIELI**		**VENITURI**	- Venituri din vânzarea producţiei - Variaţia stocurilor de produse şi comenzi în curs de execuţie - Alte venituri de exploatare financiare şi extraordinare - Diminuarea Provizioanelor

Fig. nr. 11.3.Schema concepţiei de organizare a contabilităţii generale a cheltuielilor si a veniturilor

Scanned with OKEN Scanner

Înregistrarea în contabilitate a veniturilor presupune, în general următoarele momente:

- *producţia,* corespunde obţinerii bunurilor, lucrărilor şi serviciilor sau realizării unor activităţi pentru care au avut loc un consum de resurse;
- *facturarea,* reprezintă momentul în care are loc transferul de proprietate de la vânzător la cumpărător şi se naşte dreptul de creanţă al furnizorului asupra clientului;
- *încasarea,* reprezintă momentul realizării efective a producţiei, când bunurile, lucrările şi serviciile se transformă în bani prin decontarea de către client a contravalorii lor în favoarea furnizorului;
- *încorporarea,* este momentul central în care veniturile evidenţiate în conturile din clasa 7, sunt decontate asupra rezultatului financiar.

Recunoaşterea cheltuielilor şi veniturilor în cadrul situaţiilor financiare ale întreprinderii se face în funcţie de următoarele criterii:

- creşterea de beneficii economice viitoare prin creşteri de active sau reduceri de datorii (în cazul veniturilor);
- diminuarea de beneficii economice prin denumirea de active sau creşteri de datorii (în cazul cheltuielilor);
- evaluare credibilă.

În sistemul de contabilitate în dublu circuit, contabilitatea financiară reflectă cheltuielile şi veniturile într-o structură bazată pe natura lor economică. În acest sens, planul de conturi general a instituit clase de conturi distincte, respectiv clasa 6 "Conturi de cheltuieli" şi clasa 7 "Conturi de venituri", prin care se asigură reflectarea tuturor categoriilor de cheltuieli şi venituri structurate după natura lor economică, de la cele mai complexe grupări până la nivelul elementelor primare.

Cea mai generală structură a cheltuielilor şi veniturilor reflectate în contabilitatea financiară constă în gruparea acestora după structură activităţilor care le generează. Această structură împreună cu grupele de conturi care le reflectă se prezintă astfel (vezi figura nr. 11.4):

Scanned with OKEN Scanner

CHELTUIELI	VENITURI
I. CHELTUIELI OCAZIONATE DE ACTIVITATEA DE EXPLOATARE, din care:	**I. VENITURI OCAZIONATE DE ACTIVITATEA DE EXPLOATARE,** din care:
60. "Cheltuieli privind stocurile"	70. "Cifra de afaceri"
61. "Cheltuieli cu lucrările şi serviciile executate de terţi"	71. "Variaţia stocurilor"
62. "Cheltuieli cu alte servicii executate de terţi"	72. "Venituri din producţia de imobilizări"
63. "Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"	74. "Venituri din subvenţii de exploatare"
64. "Cheltuieli cu personalul"	75. "Alte venituri din exploatare"
65. "Alte cheltuieli de exploatare"	
69. "Cheltuieli cu impozitul pe profit şi alte impozite"	
II. CHELTUIELI OCAZIONATE DE ACTIVITATEA FINANCIARĂ, din care:	**II. VENITURI OCAZIONATE DE ACTIVITATEA FINANCIARĂ,** din care:
66. "Cheltuieli financiare"	76. "Venituri financiare"
III. CHELTUIELI OCAZIONATE DE OPERAŢIUNI EXTRAORDINARE, din care:	**III. VENITURI OCAZIONATE DE OPERAŢIUNI EXTRAORDINARE,** din care:
67. "Cheltuieli extraordinare"	77. "Venituri extraordinare "
IV. CHELTUIELI CU AMORTIZĂRILE, PROVIZIOANELE ŞI AJUSTĂRILE, din care:	**IV. VENITURI DIN PROVIZIOANE ŞI AJUSTĂRI** din care:
68. "Cheltuieli cu amortizările , provizioanele şi ajustările pentru deprecierea sau pierderea de valoare"	78. "Venituri din provizioane şi ajustări pentru pierderea de valoare"

Fig. nr. 11.4. Schema generala a structurii cheltuielilor şi a veniturilor

11.2.2 Organizarea contabilităţii veniturilor

Potenţialul economic al întreprinderilor de comerţ şi turism, consecinţă a potenţialului tehnic, productiv, comercial şi managerial este capacitatea de a crea venituri ca unică sursă de acoperire a cheltuielilor şi realizarea unui profit suficient spre a asigura dezvoltarea bazei tehnico-materiale a acestora.

În accepţie generală, veniturile delimitează în expresie valorică raporturile patrimoniale cu privire la obţinerea şi realizarea rezultatelor.

Ţinând seama de momentul formării lor, veniturile reflectate de contabilitatea financiară se pot clasifica astfel:

Scanned with OKEN Scanner

- *venituri angajate*, cu încasare ulterioară față de momentul înregistrărilor reflectate în contabilitate în corespondență cu conturile de creanțe;

- *venituri constatate* în momentul încasării lor, care se înregistrează în contabilitate în corespondență cu conturile financiare, de trezorerie;

- *veniturile contabile* calculate fără a angaja o încasare, cum sunt veniturile din anularea Provizioanelor.

Ca şi în cazul cheltuielilor, contabilitatea veniturilor se realizează în condițiile unei contabilități de angajamente, respectiv contabilizarea acestora se face în momentul constatării lor indiferent de data încasării lor. Ca urmare a acestui fapt primele trei categorii de venituri generează fluxuri de trezorerie, în care intră veniturile contabilizate prin grupele 70-77.

Modelul de înregistrare a veniturilor va fi:

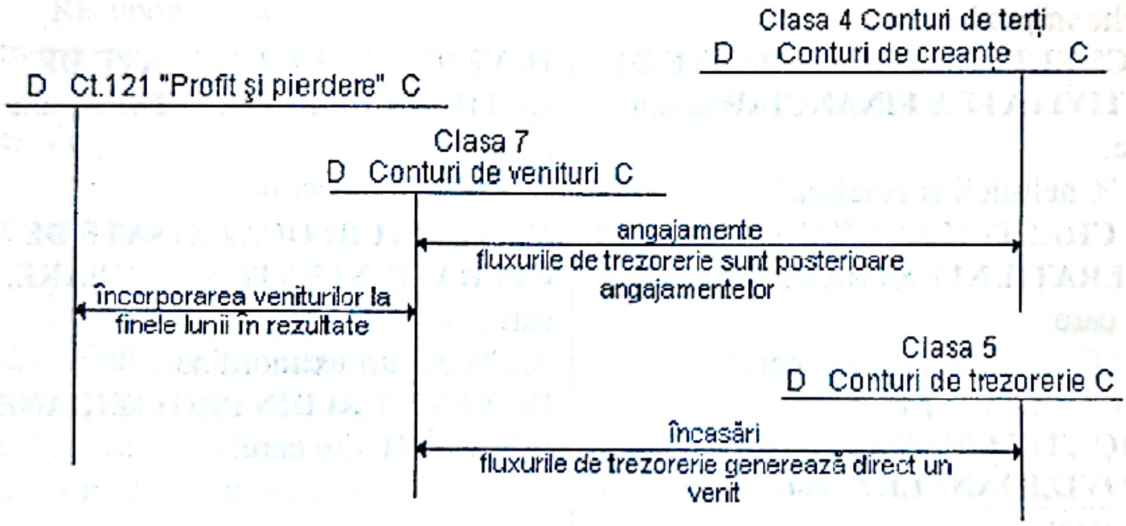


Fig. nr. 11.5 Schema modelului de înregistrare a veniturilor.

A treia categorie de venituri nu presupun fluxuri de trezorerie, mărimea acestora rezultând, de obicei, din calcule, aici fiind incluse veniturile din provizioane şi ajustări (grupa 78).

În concordanță cu principiul individualizării rezultatului, este necesar să se delimiteze momentul în care veniturile şi cheltuielile se consideră realizate, iar pe această bază impunerea cheltuielilor corespunzătoare în vederea determinării rezultatului net. În acest scop, s-a adoptat principiul recunoaşterii venitului realizat în momentul transferării dreptului de proprietate, deci al vânzării către client. Pornind de la venitul realizat al exercițiului, se determină în mod corespunzător cheltuielile în calitatea lor de efort care a generat veniturile. Toate cheltuielile efectuate în cursul exercițiului care nu se pot ataşa veniturilor realizate sunt activate sub forma cumpărărilor sau consumurilor stocate, respectiv a creanțelor sub forma cheltuielilor înregistrate în avans şi cheltuielilor de repartizat asupra mai multor exerciții financiare.

Scanned with OKEN Scanner

De asemenea, sunt delimitate în categoria producţiei stocate toate veniturile obţinute dar nerealizate şi în categoria datoriilor, toate veniturile realizate în avans care sunt atribuite exerciţiilor viitoare.

Categoria de venituri se diferenţiază pe feluri de activităţi: exploatare, financiară şi extraordinară şi în funcţie de natura rezultatelor.

Veniturile din exploatare sunt cele provenite din:

- vânzarea produselor, mărfurilor, lucrărilor executate şi serviciilor prestate care formează cifra de afaceri a întreprinderii; producţia stocată; producţia de imobilizări; subvenţiile de exploatare; alte venituri din activitatea de exploatare.

Veniturile financiare se diferenţiază pe următoarele elemente: venituri din diferenţe de curs valutar; venituri din dobânzi; alte venituri financiare.

Veniturile extraordinare cuprind: acele venituri care nu sunt legate de activitatea curentă, obişnuită cum sunt daunele pretinse de deţinătorii de polițe de asigurare în urma producerii unor calamităţi.

O altă categorie o reprezintă veniturile din diminuarea sau anularea Provizioanelor care se includ la venituri din exploatare sau, financiare excepţionale în funcţie de natura operaţiilor care le-a generat.

Ultima categorie sunt veniturile din impozitul pe profit amânat care reflectă creşterea beneficiilor economice înregistrate ca urmare a amânării repartizării raportului pe profit şi a plăţii acestuia.

Această structură se regăseşte la nivelul grupelor de conturi astfel:

I. Venituri din exploatare:

70 „Cifra de afaceri”

71 „Variaţia stocurilor”

72 „Venituri din producţia de imobilizări”

74 „Venituri din subvenţii de exploatare”

75 „Alte venituri din exploatare”

II. Venituri financiare:

76 "Venituri financiare"

III. Venituri extraordinare:

77 " Venituri extraordinare "

IV. Venituri din provizioane şi ajustări:

78 " Venituri din provizioane şi ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare"

Contabilitatea veniturilor se realizează cu ajutorul conturilor sintetice de gradul I şi II din clasa 7 "Conturi de venituri". Aceste conturi sunt asimilate conturilor de pasiv. *Se creditează* cu veniturile realizate în cursul lunii şi se *debitează* la sfârşitul lunii cu încorporarea veniturilor în rezultate. Nu prezintă sold la finele lunii.

Scanned with OKEN Scanner

11.2.3 Contabilitatea veniturilor din exploatare

a) Contabilitatea veniturilor din vânzări de produse, prestări de servicii şi mărfuri (grupa 70 „Cifra de afaceri")

Partea semnificativă a veniturilor oricărei intreprinderi provine din activitatea de exploatare, adică din acel domeniu de activitate care face obiectul principal al funcţionării sale. Veniturile din vânzări de produse fabricate, mărfuri şi prestări de servicii reprezintă cea mai mare pondere în totalul veniturilor de exploatare şi se compun din preţul de vânzare negociabil al acestora fără TVA.

Contabilitatea acestor venituri se realizează cu structura de conturi a grupei 70 "Cifra de afaceri", instituindu-se conturi distincte pe elemente primare de venituri.

După conţinutul economic acestea sunt conturi de procese economice (reflectă procesul de desfacere, de vânzare), grupa conturilor de venituri, iar după funcţia contabilă sunt conturi de pasiv.

Se creditează în cursul exerciţiului financiar (luna), cu veniturile realizate generate de actul vânzării, în corespondenţă cu conturile de drepturi de creanţă şi de trezorerie.

Se debitează la sfârşitul exerciţiului cu valoarea veniturilor transferate asupra rezultatului exerciţiului, în corespondenţă cu creditul contului 121 "Profit şi pierderi". La finele exerciţiului financiar, după această înregistrare, conturile grupei 70 "Cifra de afaceri" se soldează şi nu vor apărea în bilanţ.

Contul 701 "Venituri din vânzarea produselor finite", ţine evidenţa veniturilor din vânzarea produselor finite.

Se creditează cu preţul de vânzare al produselor finite, exclusiv TVA, livrate clienţilor cu factură prin debitul contului 411 "Clienţi"; cu preţul de vânzare al produselor finite, exclusiv TVA, aferente exerciţiului în curs, livrate, pentru care nu s-au întocmit facturi până la sfârşitul exerciţiului prin debitul contului 418 "Clienţi-facturi de întocmit".

Se debitează la sfârşitul exerciţiului prin transferarea veniturilor (rulajul creditor) în creditul contului 121 "Profit şi pierdere".

Reflectarea în contabilitate a vânzării produselor finite pe baza facturilor şi actelor de expediere se înregistrează astfel:

411 **"Clienţi"**	=	%
		701 "Venituri din vânzarea produselor finite"
		4427 "TVA colectată"

Contul 702 "Venituri din vânzarea semifabricatelor", ţine evidenţa veniturilor din vânzarea semifabricatelor.

Se creditează cu preţul de vânzare al semifabricatelor, exclusiv TVA, livrate clienţilor cu factură, în corespondenţă cu debitul contului 411 "Clienţi"; cu

Scanned with OKEN Scanner

preţul de vânzare al semifabricatelor, exclusiv TVA, livrate clienţilor, pentru care nu s-au întocmit facturi până la sfârşitul exerciţiului prin debitul contului 418 "Clienţi-facturi de întocmit".

Se debitează la sfârşitul exerciţiului prin transferarea veniturilor în creditul contului 121 "Profit şi pierdere".

Din cele prezentate rezultă că acest cont are aceeaşi funcţiune ca şi contul 701 "Venituri din vânzarea produselor finite". De asemenea, conturile: 703 "Venituri din vânzarea produselor reziduale", 704 "Venituri din lucrări executate şi servicii prestate", 705 "Venituri din studii şi cercetări", 706 "Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii", Contul 708 "Venituri din activităţi diverse" funcţionează similar cu contul 701 "Venituri din vânzarea produselor finite".

Ca o particularitate faţă de funcţionarea contului 701, **contul 706 "Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii"**, se creditează cu valoarea veniturilor sub formă de redevenţe pentru concesiuni şi locaţii de gestiune (conform contractului) pe care locatorul urmează a le încasa de la locatar în corespondenţă cu debitul contului 461 "Debitori diverşi".

De asemenea, la unităţile patrimoniale care desfac mărfuri cu amănuntul (en detail), **contul 707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"** *se creditează* cu preţul de vânzare cu amănuntul, exclusiv TVA, al mărfurilor vândute şi încasate în numerar prin debitul contului 5311 "Casa în lei".

b) Contabilitatea veniturilor din producţia stocată şi producţia de imobilizări

În condiţiile organizării contabilităţii în dublu circuit s-a optat ca, în contabilitatea financiară, evidenţa stocurilor de produse fabricate şi de comenzi în curs de execuţie să reflecte fidel relaţia bilanţieră:

$$Si + Sin + Vp = Ip + Sfn + Sf$$

în care:

Si, Sf - reprezintă stocuri de produse fabricate la începutul, respectiv la sfârşitul exerciţiului financiar;

Sin, Sfn- stocuri de comenzi în curs de execuţie la începutul, respectiv sfârşitul exerciţiului financiar;

Vp - veniturile exerciţiului financiar;

Ip - încasările exerciţiului financiar.

Potrivit acestei concepţii de organizare a contabilităţii stocurilor şi vânzărilor, veniturile exerciţiului financiar (Vp) sunt influenţate de variaţia stocurilor de produse fabricate (Sf -Si) şi comenzilor în curs de execuţie (Sfn -Sin), conform următoarei relaţii:

$$Vp = Ip \pm (Sf - Si) \pm (Sfn - Sin).$$

Scanned with OKEN Scanner

Pentru reflectarea în contabilitate a stocurilor de produse fabricate şi comenzi în curs de execuţie s-a introdus în noul plan de conturi **grupa 71 "Variaţia stocurilor"**, care cuprinde contul **711 "Variaţia stocurilor".** Cu ajutorul acestui cont se ţine evidenţa veniturilor potenţiale evaluate la costul de obţinere al produselor şi producţiei în curs de execuţie. Funcţiunea acestui cont se diferenţiază de funcţia conturilor din grupa 70, datorită caracteristicilor aparte ale acestor feluri de venituri.

Se creditează în cursul exerciţiului cu preţul prestabilit (normat) al semifabricatelor, produselor finite şi produselor reziduale obţinute prin debitul conturilor: 341 "Semifabricate", 345 "Produse finite", 346 "Produse reziduale"; preţul de înregistrare al animalelor şi păsărilor obţinute din producţie proprie, prin debitul contului 361 "Animale şi păsări", iar la sfârşitul exerciţiului: diferenţele între preţul prestabilit şi costul efectiv al produselor şi semifabricatelor, prin debitul contului 348 "Diferenţe de preţ la produse", diferenţele de preţ aferente animalelor şi păsărilor, prin debitul contului 368 "Diferenţe de preţ la animale şi păsări", costul efectiv al producţiei neterminate, lucrărilor şi serviciilor în curs de execuţie determinate pe bază de inventar prin debitul conturilor 331 "Produse în curs de execuţie" şi 332 "Lucrări şi servicii în curs de execuţie".

Se debitează în cursul exerciţiului cu: valoarea la preţ de înregistrare (prestabilit, normat) a semifabricatelor, produselor finite, produselor reziduale, animalelor şi păsărilor (descărcarea gestiunii) în corespondenţă cu creditul conturilor: 341 "Semifabricate", 345 "Produse finite", 346 "Produse reziduale", 361 "Animale şi păsări"; diferenţele de preţ aferente acestor produse, animale şi păsări livrate prin creditul conturilor 348 "Diferenţe de preţ la produse", şi 368 "Diferenţe de preţ la animale şi păsări"; valoarea producţiei în curs terminate şi a lucrărilor şi serviciilor în curs, finalizate, prin creditul conturilor 331 "Produse în curs de execuţie" şi 332 "Lucrări şi servicii în curs de execuţie".

Soldul contului 711 "Variaţia stocurilor" poate fi *creditor sau debitor* la sfârşitul exerciţiului şi se transferă asupra contului 121 "Profit şi pierderi".

Veniturile din producţia imobilizată sunt formate din costul efectiv al imobilizărilor corporale şi necorporale realizate în regie proprie şi valoarea cheltuielilor auxiliare efectuate de întreprindere cu procurarea şi punerea în stare de folosinţă a imobilizărilor corporale şi necorporale procurate de la terţi, cum ar fi: cheltuieli de transport, de instalare, de montaj, efectuate în regie proprie.

La finele exerciţiului financiar şi la punerea în funcţiune a imobilizărilor, costul efectiv al imobilizărilor realizate în regie proprie şi totalul cheltuielilor auxiliare efectuate de întreprindere cu achiziţionarea şi punerea în funcţiune a imobilizărilor cumpărate de la terţi se înregistrează ca imobilizări în curs cu ajutorul conturilor din grupa 23 "Imobilizări în curs" şi ca venituri din producţia proprie de imobilizări, evidenţiate cu ajutorul conturilor din **grupa 72 "Venituri din producţia imobilizată"**, în cadrul căreia s-au prevăzut conturi distincte pe categorii de imobilizări.

Contul 721 "Venituri din producţia de imobilizări necorporale" ţine evidenţa veniturilor din producţia de imobilizări necorporale.

Scanned with OKEN Scanner

Se creditează cu valoarea lucrărilor şi proiectelor de cercetare şi dezvoltare efectuate pe cont propriu prin debitul contului 203 "Cheltuieli de cercetare şi dezvoltare"; valoarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor şi altor valori similare realizate pe cont propriu, prin debitul contului 205 "Concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori asimilate"; valoarea altor imobilizări necorporale realizate pe cont propriu prin debitul contului 208 "Alte imobilizări necorporale"; valoarea imobilizărilor necorporale în curs, realizate pentru nevoi proprii prin debitul contului 230 "Imobilizări în curs necorporale".

Se debitează la sfârşitul exerciţiului cu valoarea acestor venituri transferate asupra contului 121 "Profit şi pierdere".

Contul 722 "Venituri din producţia de imobilizări corporale" are acelaşi rol şi funcţionează similar cu contul 721.

Se creditează cu costul efectiv al imobilizărilor corporale obţinute din producţie proprie, în corespondenţă cu debitul conturilor de imobilizări corporale; precum şi cu valoarea imobilizărilor corporale în curs, realizate pe cont propriu prin debitul contului 231 "Imobilizări în curs corporale".

Se debitează la sfârşitul exerciţiului prin transferul sumei totale a veniturilor obţinute din imobilizări corporale asupra contului 121 "Profit şi pierdere".

c) Contabilitatea veniturilor din subvenţii de exploatare

Subvenţiile de exploatare sunt considerate în noul sistem de contabilitate venituri din exploatare în exerciţiul financiar în care ele s-au obţinut. Evidenţa veniturilor din subvenţiile de exploatare se ţine cu ajutorul contului **741 "Venituri din subvenţii de exploatare"**, din grupa 74 care are aceeaşi denumire, cuprinzând un singur cont. Acest cont are rolul de a ţine evidenţa subvenţiilor primite de întreprindere pentru investiţii pentru acoperirea pierderilor şi pentru diferenţele de preţ la produsele subvenţionate.

Se creditează cu valoarea subvenţiilor ce urmează a fi primite pentru acoperirea pierderilor şi diferenţelor de preţ prin debitul contului 445 "Subvenţii", precum şi cu valoarea subvenţiilor primite (încasate) prin debitul contului 5121 "Contul la bănci în lei".

Se debitează la finele exerciţiului financiar prin transferarea acestor venituri din subvenţii de exploatare în creditul contului 121 "Profit şi pierdere".

d). Contabilitatea altor venituri din exploatare

În categoria altor venituri din exploatare se cuprind acele elemente de venituri care nu sunt strict generate de activitatea de exploatare, dar pentru care întreprinderea optează, iar legislaţia economică în vigoare şi permite să la considere drept componente ale rezultatului activităţii de exploatare curentă. Contabilitatea acestor venituri se ţine cu ajutorul conturilor din grupa 75 "Alte

Scanned with OKEN Scanner

venituri din exploatare" prin două conturi sintetice de gradul I: Contul 754 "Venituri din creanțe reactivate"; Contul 758 "Alte venituri din exploatare".

Contul 754 "Venituri din creanțe reactivate" ține evidența creanțelor recuperate de la clienți și debitori diverși.

Se creditează cu valoarea creanțelor reactivate în corespondență cu debitul conturilor: 411 "Clienți" și 461"Debitori diverși".

Se debitează la sfârșitul exercițiului financiar prin transferarea acestor venituri în creditul contului 121 "Profit și pierdere".

Contul 758 "Alte venituri din exploatare" ține evidența veniturilor realizate din alte surse decât cele nominalizate în conturile distincte de venituri ale activității de exploatare (din despăgubiri, chirii etc.).

Se creditează cu veniturile realizate din exploatarea curentă, din despăgubiri, chirii, amenzi, etc., în corespondență cu debitul conturilor care arată modalitatea de încasare: 5311 "Casa în lei", 5121"Conturi la bănci în lei".

Se debitează la sfârșitul exercițiului financiar prin transferarea acestor venituri în creditul contului 121 "Profit și pierdere".

11.2.4 Contabilitatea veniturilor financiare

Economia de piață și mecanismele de formare și circulație a capitalului, ca și necesitatea dezvoltării unei importante activități financiare generate de împrumuturile interîntreprinderi, depozitele și creditele bancare, circulația hârtiilor de valoarea etc. au făcut necesară evidențierea distinctă a veniturilor de natură financiară generate de această activitate.

Pentru reflectarea în contabilitate a acestora se folosesc conturile din grupa **76 "Venituri financiare",** respectiv: 761 "Venituri din imobilizări finaciare";762 "Venituri din investiții financiare pe termen scurt"; 763 "Venituri din creanțe imobilizate"; 764 "Venituri din investiții finaciare cedate"; 765 "Venituri din diferențe de curs valutar"; 766 "Venituri din dobânzi"; 767 "Venituri din sconturi obținute"; 768 "Alte venituri financiare", precum și contul 786 "Venituri financiare din Provizioane" din grupa 78 "Venituri din Provizioane".

Conturile din această grupă sunt, după funcția contabilă, conturi de pasiv, colectând în creditul lor toate veniturile de această natură dobândite pe parcursul exercițiului financiar și se debitează cu transferarea acestor venituri pentru soldare la sfârșitul exercițiului asupra contului de rezultate.

Contul 761 "Venituri din imobilizări finaciare" ține evidența veniturilor din imobilizări financiare (titluri de participare, interese de participare și alte titluri imobilizate).

Se creditează cu dividendele de încasat din participații, prin debitul contului 451 "Decontări în cadrul grupului", respectiv cu dividendele încasate de întreprinderea pentru participarea la formarea capitalului social al altor

Scanned with OKEN Scanner

întreprinderi, în corespondenţă cu debitul conturilor 5121 "Conturi la bănci în lei" şi 5311 "Casa în lei", în funcţie de modalitatea de încasare.

Se debitează la sfârşitul exerciţiului financiar prin transferarea acestor venituri în creditul contului 121 "Profit şi pierdere".

Contul 762 "Venituri din investiţii financiare pe termen scurt" ţine evidenţa distinctă a veniturilor de natură financiară din investiţii finaciare pe termen scurt, care nu conferă dreptul de decizie şi control asupra activităţii întreprinderii. Funcţionează ca şi contul 761.

Contul 763 "Venituri din creanţe imobilizate", ţine evidenţa veniturilor realizate din creanţe imobilizate.

Se creditează cu dobânzile aferente împrumuturilor pe termen lung sau scurt acordate altor întreprinderi, prin debitul conturilor: 267 "Creanţe imobilizate", sau 5121 "Conturi la bănci în lei" dacă a avut loc încasarea.

Se debitează la sfârşitul exerciţiului financiar prin transferarea acestor venituri în creditul contului 121 "Profit şi pierdere".

Contul 764 "Venituri din investiţii financiare cedate", reflectă veniturile nete rezultate din vânzarea titlurilor de plasament.

Se creditează cu preţul de vânzare al investiţiilor financiare cedate şi cu câştigul rezultat din vânzarea investiţiilor finaciare pe termen scurt prin debitul contului 461 "Debitori diverşi ", respectiv 5121 "Conturi la bănci în lei" în cazul încasării diferenţelor.

Se debitează la sfârşitul exerciţiului financiar prin transferarea acestor venituri în creditul contului 121 "Profit şi pierdere".

Contul 765 "Venituri din diferenţe de curs valutar" , care înregistrează diferenţe favorabile de curs valutar rezultate din operaţiunile curente efectuate în valută sau aferente disponibilităţilor în valută.

Se creditează cu diferenţele favorabile de curs valutar rezultate în urma lichidării creanţelor şi datoriilor în valută ale întreprinderii prin debitul conturilor: 267 "Creanţe imobilizate", 411 "Clienţi", 461 "Debitori diverşi", 401 "Furnizori", 404 "Furnizori de imobilizări", 451""Decontări în cadrul grupului", 455 "Asociaţi – conturi curente", 456 "Decontări cu asociaţii privind capitalul", 462 "Creditori diverşi"; cu diferenţele favorabile de curs valutar aferente disponibilităţilor bancare în valute, disponibilităţilor în valute existente în casierie, precum şi existentul în conturile de acreditive în valute în corespondenţă cu creditul conturilor: 5121 "Conturi la bănci în lei", 5311 "Casa în lei", 5411"Acreditive în lei".

Se debitează la sfârşitul exerciţiului financiar prin transferarea acestor venituri în creditul contului 121 "Profit şi pierdere".

Contul 766 "Venituri din dobânzi" înregistrează veniturile financiare din dobânzile cuvenite pentru disponibilităţile din conturile bancare, pentru împrumuturile acordate sau pentru livrările pe credite.

Se creditează cu: dobânzile cuvenite aferente împrumuturilor acordate în cadrul grupului prin debitul contului 451 "Decontări în cadrul grupului"; dobânzile aferente sumelor datorate de debitori diverşi prin debitul contului 461 "Debitori

Scanned with OKEN Scanner

diverşi"; dobânzile încasate aferente disponibilităţilor aflate în conturi curente prin debitul contului 5121 "Conturi la bănci în lei"; dobânzile de primit aferente disponibilităţilor aflate în conturile curente prin debitul contului 5187 "Dobânzi de primit".

Se debitează la sfârşitul exerciţiului financiar prin transferarea acestor venituri în creditul contului 121 "Profit şi pierdere".

Contul 767 "Venituri din sconturi obţinute" ţine evidenţa veniturilor obţinute de întreprindere din sconturile de la furnizori şi alţi creditori. Sconturile de lichiditate reprezintă reduceri de preţ acordate de furnizor cumpărătorului ca urmare a plăţii acestuia furnizorului înainte de scadenţa prevăzută în contract.

Se creditează cu suma sconturilor obţinute de întreprindere de la furnizorii săi sau de la alţi creditori în corespondenţă cu debitul conturilor: 401 "Furnizor", 404"Furnizori de imobilizări", 462"Creditori diverşi", respectiv cu valoarea sconturilor încasate prin conturile de disponibilităţi băneşti în funcţie de modalitatea de încasare prin debitul conturilor: 5121 "Conturi la bănci în lei" şi 5311 "Casa în lei".

Se debitează la sfârşitul exerciţiului financiar prin transferarea acestor venituri în creditul contului 121 "profit şi pierderi".

Contul 768 "Alte venituri financiare" funcţionează similar ca şi celelalte conturi de venituri financiare pentru veniturile obţinute din diferenţa între valoarea contabilă şi valoarea de piaţă a investiţiilor financiare pe termen scurt imediat negociabile deţinute în portofoliul întreprinderii.

Se creditează cu diferenţa între valoarea contabilă şi valoarea de piaţă a investiţiilor financiare prin debitul conturilor: 5121 "Conturi la bănci în lei" şi 5311 "Casa în lei".

Se debitează la sfârşitul exerciţiului financiar prin transferarea acestor venituri în creditul contului 121 "Profit şi pierdere".

11.2.5 Contabilitatea veniturilor extraordinare

Operaţiunile extraordinare sunt cele care au un caracter accidental şi nu sunt legate de activitatea normală, curentă de exploatare sau de activitatea financiară a întreprinderii.

Din această grupă face parte un singur **cont 771 „Venituri din subvenţii pentru evenimente extraordinare şi altele similare"** care ţin evidenţa acelor costuri rezultate din compensaţiile primite pentru cheltuieli sau pierderi de calamităţi sau alte evenimente extraordinare.

Se debitează cu subvenţiile primite sau de primit drept compensaţie pentru pierderi înregistrate de o întreprindere, ca urmare a efectuării unor cheltuieli generate de evenimente extraordinare în corespondenţă cu debitul conturilor 5121 „Conturi la bănci în lei" respectiv 445 „Subvenţii".

Se creditează la sfârşitul exerciţiului prin transferarea acestor venituri în creditul contului 121 „Impozit şi produse"

Scanned with OKEN Scanner

11.3. Contabilitatea rezultatului exercițiului

Activitățile economice care produc modificări cantitative şi calitative în masa patrimoniului sunt evidențiate şi analizate prin contul de rezultate. Rezultatele financiare ale întreprinderilor de comerț şi turism reprezintă, în principiu, diferența dintre totalul veniturilor şi totalul cheltuielilor aferente aceleaşi perioade de gestiune indiferent de data încasărilor sau a plăților.

Printr-o interpretare globală a prevederilor legii contabilității se înțelege că, rezultatul exercițiului se calculează lunar, segmentul de gestiune la capetele căruia se determină profitul sau pierderea îl reprezintă luna calendaristică, cu cumularea şi sintetizarea veniturilor şi cheltuielilor trimestrial, semestrial, până la generalizarea datelor la finele anului, prin bilanț.

Decontarea veniturilor şi a cheltuielilor la finele fiecărei perioade se va face prin intermediul contului 121 "Profit şi pierdere", cont bifuncțional, de calcul economic care se creditează cu veniturile realizate şi delimitate în conturi din clasa 7 "Conturi de venituri" şi se debitează cu cheltuielile generate de obținerea acestor venituri, delimitate şi corectate în conturile din clasa 6 "Conturi de cheltuieli". Soldul creditor al contului evidențiază rezultatul sub formă de profit, iar soldul debitor rezultatul sub formă de pierdere.

În felul acesta contul 121 "Profit şi pierdere" realizează legătura dintre conturile de venituri şi cheltuieli, pe de o parte, şi conturile de bilanț, pe de altă parte. Astfel, soldul său creditor reprezintă profitul creat ca sursă de finanțare în urma excedentului veniturilor asupra cheltuielilor, iar pierderea, ca sold debitor, exprimă bunurile economice nerecuperate ca urmare a excedentului cheltuielilor asupra veniturilor.

Schema contabilă de determinare a rezultatului exercițiului se prezintă în figura nr. 7.6.

Pentru calcularea rezultatului perioadei se are în vedere structurarea cheltuielilor în patru grupe şi a veniturilor în trei grupe.

Rezultatul perioadei se determină în cascadă în felul următor:

A. Rezultatul din exploatare se redă în schema din figura nr. 11.7.

B. Rezultatul financiar

Se determină ca diferență dintre veniturile realizate din activitatea financiară şi cheltuielile aferente.

Scanned with OKEN Scanner

ACTIVITATEA FINANCIARĂ			
IV.	CHELTUIELI FINANCIARE (gr. 66 + 686)	III.	VENITURI FINANCIARE (gr. 76 + 786)

PROFIT = III > IV
PIERDERE = III < IV

Pe baza celor două rezultate de mai sus se calculează rezultatul din activitatea curentă.

ACTIVITATEA CURENTĂ			
II.	CHELTUIELI PENTRU EXPLOATARE	I.	VENITURI DIN EXPLOATARE
IV.	CHELTUIELI FINANCIARE	II	VENITURI FINANCIARE

Rezultatul perioadei se determină în cascadă în felul următor:

REZULTATUL CURENT AL PERIOADEI:
PROFIT = I + III > II + IV
PIERDERE = I + III < II + IV

Scanned with OKEN Scanner

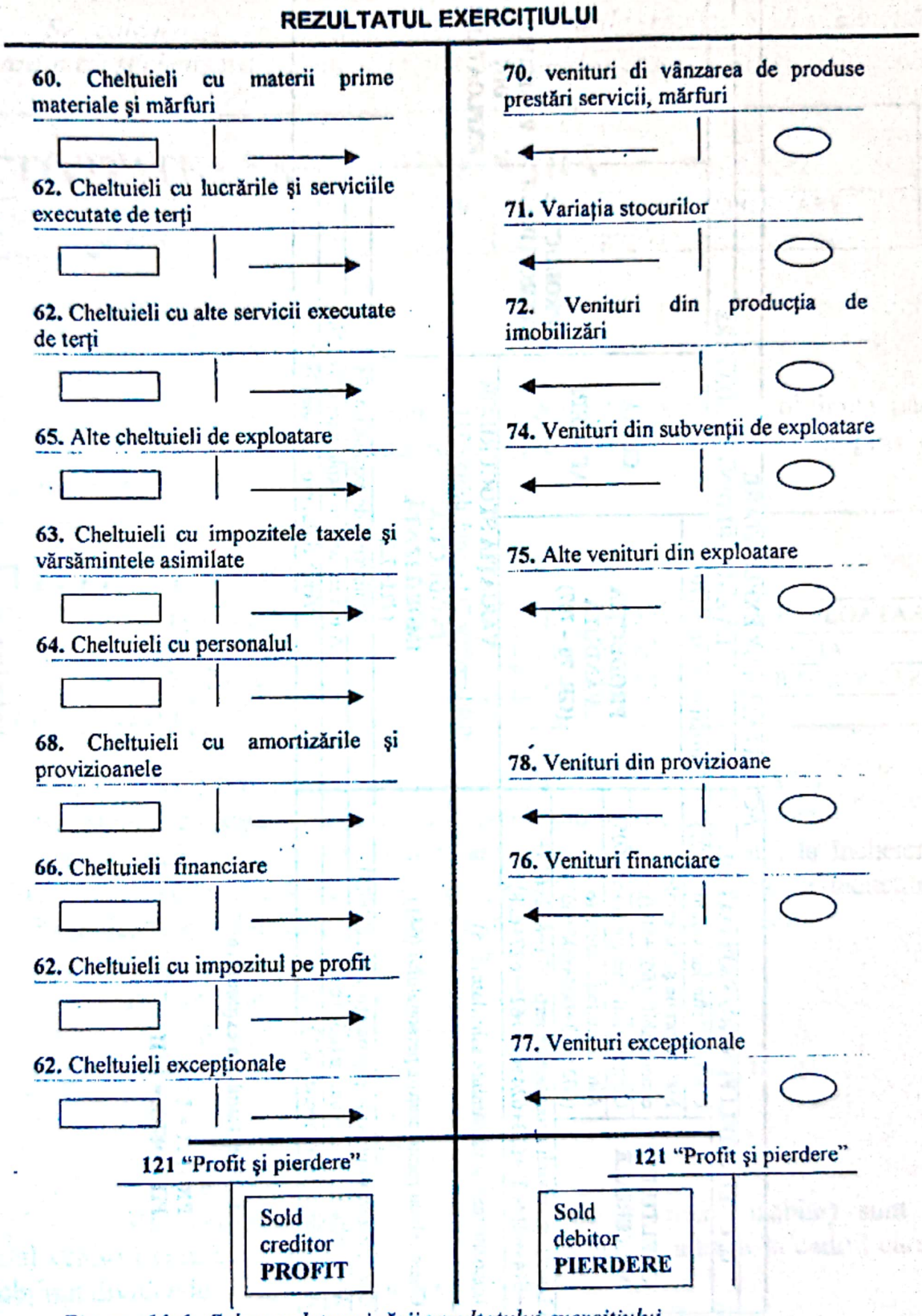


Fig. nr. 11.6. .Schema determinării rezultatului exerciţiului

Scanned with OKEN Scanner

Fig. nr. 11.7.Determinarea rezultatului din exploatare

<table>
<tr><td colspan="5">ACTIVITATEA DE EXPLOATARE</td></tr>
<tr><td colspan="2">II. CHELTUIELI PENTRU EXPLOATARE</td><td colspan="3">I. VENITURI DIN EXPLOATARE</td></tr>
<tr><td rowspan="4">CHELTUIELI MATERIALE</td><td>Costul mărfurilor vândute (607)</td><td>Vânzări de mărfuri (707)</td><td rowspan="4">CIFRA DE AFACERI</td><td rowspan="6">PRODUCȚIA EXERCIȚIULUI</td></tr>
<tr><td>Materii prime şi materiale consumabile (601+602)</td><td rowspan="4">PRODUCȚIA VÂNDUTĂ (GR. 70 – 707)</td></tr>
<tr><td>Combustibil energie şi apă (605)</td></tr>
<tr><td>Alte cheltuieli materiale (602+603+604+606+608)</td></tr>
<tr><td colspan="2">Lucrări şi servicii executate de terţi (611+612+613++614+621+622+623+624+625+626+627+628)</td><td rowspan="5">VENITURI DIN EXPLOATARE</td></tr>
<tr><td colspan="2">Impozite taxe şi vărsăminte asimilate (635)</td><td colspan="2">VARIAȚIA STOCURILOR
Sold creditor 711 - sold debitor 711</td></tr>
<tr><td colspan="2">Cheltuieli cu remunerațiile personalului (641)</td><td colspan="2">PRODUCȚIA IMOBILIZATĂ
(721+722)</td></tr>
<tr><td colspan="2">Cheltuieli cu asigurările şi protecția socială (645)</td><td colspan="3">Subvenții de exploatare (741)</td></tr>
<tr><td colspan="2">Alte cheltuieli de exploatare (654+658)</td><td colspan="3">Alte venituri din exploatare (754, 758)</td></tr>
<tr><td colspan="2">Amortizări şi provizioane (681)</td><td colspan="3">Venituri din provizioane (781)</td></tr>
</table>

A. Rezultatul din exploatare

PROFIT = I >II
PIERDERE = I<II

Scanned with OKEN Scanner

Se calculează ca diferență dintre veniturile realizate din activități extraordinare și cheltuielile aferente acestei activități:

ACTIVITATEA EXTRAORDINARĂ			
VI.	CHELTUIELI EXTRORDINARE (gr. 67)	V.	VENITURI EXTRAORDINARE (gr. 77)

PROFIT = V > VI
PIERDERE = V < VI

D.Rezultatul perioadei cuprinde soldul celor trei activități obținute până aici (de exploatare, financiară, extraordinară), care se influențează în plus cu impozitul pe profit:

ACTIVITATEA PERIOADEI			
II.	CHELTUIELI PENTRU EXPLOATARE	I.	VENITURI DIN EXPLOATARE
IV.	CHELTUIELI FINANCIARE	III.	VENITURI FINANCIARE
VI.	CHELTUIELI EXTRORDINARE	V.	VENITURI EXTRAORDINARE
VII	CHELTUIELI CU IMPOZITUL PE PROFIT (691)		

REZULTAUL PERIOADEI = (I + III+ V) – (II + IV + VI + VII)

Se înțelege că acest rezultat poate fi profit sau pierdere, după caz.

Pentru determinarea rezultatului financiar final sau impozabil la încheierea exercițiului se procedează la corectarea exercițiului cu o serie de elemente deductibile și nedeductibile. Modelul de calculație folosit în acest caz se prezintă astfel:

I. Rezultatul exercițiului înainte de impozitare
II. Cheltuieli nedeductibile (+):
- depășirea cheltuielilor de protocol;
- depășirea cheltuielilor de deplasare, detașare, transfer;
- amenzi și penalități;
- Provizioane nedeductibile;
- alte cheltuieli nedeductibile.

III. Venituri deductibile fiscal (venituri neimpozabile) sunt în general venituri care au fost impozitate la sursă de întreprinderea în cadrul căreia sau obținut dividende pentru titluri de participare.

IV. Rezultatul final sau impozabil (IV = I + II – III):
- profit impozabil;
- deficit.

V. Impozitul pe profit (-)
VI. Rezultatul exercițiului sau rezultatul net contabil.

Scanned with OKEN Scanner

După decontarea impozitului pe profit, soldul cotului 121 "Profit şi pierdere" reflectă *"Rezultatul net al exerciţiului"*, rezultat supus repartizării.

Contul 121 "Profit şi pierdere" înregistrează în *credit* la sfârşitul exerciţiului (luna) sumele înregistrate în creditul conturilor de venituri de la contul 701 până la contul 786.

– în credit se mai înregistrează pierderile realizate în exerciţiul precedent care nu au fost repartizate în corespondenţă cu contul 117 "Rezultatul reportat";

Se debitează la sfârşitul exerciţiului, cu cheltuielile colectate în conturile de cheltuieli din clasa a 6-a de la conturile 601 până la contul 698.

– În debitul contului se mai înregistrează profitul net realizat în exerciţiul precedent, nerepartizat prin trecerea acestuia în creditul contului 117 "Rezultatul reportat" şi profitul net realizat în exerciţiul precedent care a fost repartizat pe destinaţii, prin creditul contului 129 "Repartizarea profitului".

La sfârşitul exerciţiului, *soldul creditor* al contului reprezintă PROFITUL, dacă veniturile sunt mai mari decât cheltuielile sau PIERDEREA, în situaţia inversă, când contul prezintă *sold debitor*.

În bilanţul contabil, soldul contului 121 "Profit şi pierdere" se scrie în pasivul bilanţului, cu semnul (+) dacă este profit şi cu semnul (-) dacă este pierdere.

Contul 121 "Profit şi pierdere", având rolul de a determina rezultatul financiar pe perioada unui exerciţiu, după aprobarea bilanţului, se soldează prin repartizarea în vederea constituirii diferitelor fonduri. În cazul în care nu se decide repartizarea completă, profitul rămas nerepartizat se transferă în creditul contului 107 "Rezultatul reportat", astfel încât contul 121 "Profit şi pierdere" se disponibilizează în vederea înregistrării rezultatului financiar pentru exerciţiul curent.

Structura sintetică a contului 121 "Profit şi pierdere" cu prezentarea soldurilor intermediare este prezentată în tabelul nr. 11.8.

Scanned with OKEN Scanner

Structura sintetică a contului 121 "Profit şi pierdere"

VENITURI	CHELTUIELI	SOLDURI INTERMEDIARE
A. Vânzări de mărfuri (707)	B. Costul de cumpărare al mărfurilor vândute (607)	A–B=C Marja comerciantului
D. Vânzări de produse, lucrări şi servicii (70 – 707) + 711 + 72 TOTAL D		Producţia exerciţiului
Marja comercială Producţia exerciţiului TOTAL E	Cheltuieli privind stocurile (60) Cheltuieli cu lucrările şi serviciile executate de terţi (61 + 62) TOTAL F	Valoarea adăugată (E – F)
Valoarea adăugată Subvenţii de exploatare (74) TOTAL G	Impozite, taxe şi vărsăminte asimilate (63) Cheltuieli cu personalul (64) TOTAL H	Excedentul brut de exploatare (G – H)
Excedentul brut de exploatare Alte venituri din exploatare (758) Alte venituri din amortizări şi provizioane din exploatare (781) TOTAL I	Alte cheltuieli (65) Amortizări şi provizioane privind exploatarea (681) TOTAL J	Rezultatul exploatării (I – J)
Rezultatul exploatării Venituri financiare (76) Provizioane (786) TOTAL K	Cheltuieli financiare (66) Amortizări şi provizioane (686) TOTAL L	Rezultatul activităţii curente (K – L)
Venituri extraordinare (77) TOTAL M	Cheltuieli extraordinare (67) TOTAL N	Rezultatul extraordinar (M – N)
Rezultatul activităţii curente Rezultatul extraordinar TOTAL O	Impozitul pe profit (691) TOTAL P	Rezultatul net al exerciţiului (O – P)

Tabelul. nr. 11.8. Structura sintetică a contului 121 "Profit şi pierdere"

Construcţia contului de rezultate având la bază structurarea activităţii de exploatare, financiare şi extraordinare permite formarea unor indicatori valorici, ce caracterizează comportamentul unei întreprinderi prin ceea ce numim *solduri intermediare de gestiune*. În fapt, soldurile intermediare de gestiune sunt indicatori sub formă de solduri, numite marje, ce pun în evidenţă etapele formării rezultatului exerciţiului în strânsă conexiune cu structura de venituri şi cheltuieli aferente activităţii întreprinderii.

Primul sold intermediar de gestiune este **"marja comercială"**. Aceasta se referă la activitatea comercială desfăşurată de întreprinderi de distribuţie sau la

Scanned with OKEN Scanner

partea pur comercială a acestora şi se determină scăzând din vânzările de mărfuri costul mărfurilor vândute. Pentru întreprinderile de distribuţie, marja comercială este un indicator esenţial şi ea va deveni mai detaliat, respectiv pe mărfuri sau grupe de mărfuri. Marja comercială este denumită şi marja brută şi se exprimă adesea ca procent din cifra de afaceri.

Producţia exerciţiului este al doilea sold intermediar de gestiune şi se obţine adunând la mărfuri producţia vândută, producţia stocată şi la care se adună producţia imobilizată. Producţia exerciţiului nu are caracter omogen, deoarece producţia vândută este exprimată la nivelul preţului de vânzare, în timp ce producţia stocată şi imobilizată sunt estimate la nivelul costului de producţie. Producţia exerciţiului permite evaluarea performanţelor anuale ale întreprinderilor.

Un sold intermediar de gestiune este **valoarea adăugată,** care exprimă crearea sau creşterea de valoare adusă de întreprindere bunurilor şi serviciilor provenind de la terţi. Valoarea adăugată este de fapt o valoare adăugată brută ce realizează joncţiunea între micro şi macrocontabilitate, deoarece introducerea în contabilitatea întreprinderilor a acestui sold intermediar de gestiune uşurează calculul acestui indicator în contabilitatea naţională, care la nivel macrocontabil este numit **produsul intern brut** şi conduce la ameliorarea calităţii informaţiei economice în general.

La nivel microeconomic, valoarea adăugată este un indicator care permite măsurarea puterii economice a întreprinderii şi se poate determina prin două procedee:

a) Ca diferenţă între producţia globală a exerciţiului (marja comercială + producţia exerciţiului) şi consumurile de bunuri şi servicii furnizate de terţi pentru această producţie, care este numit şi consum intermediar;

b) Prin adiţionarea diverselor elemente ce compun valoarea adăugată, respectiv remunerarea tuturor factorilor de producţie, inclusiv a statului, cât şi autofinanţarea întreprinderii, respectiv cheltuielile de personal, cheltuieli financiare, impozite, taxe, vărsăminte asimilate legate de activitatea întreprinderii, cheltuieli cu amortismentele, impozitul pe profit, partea de rezultat trecută la rezerve, alte elemente de valoarea adăugată.

Excedentul brut de exploatare (sau insuficienţa brută de exploatare), ca sold intermediar de gestiune, se obţine scăzând din suma valorii adăugate şi a subvenţiilor de exploatare, suma impozitelor, vărsămintelor asimilate şi cheltuielile cu personalul. Mărimea acestui indicator constituie resursa rezultată din exploatare pentru ca întreprinderea să-şi menţină şi să-şi dezvolte potenţialul productiv şi să remunereze capitalurile utilizate. Acest sold nu este influenţat nici de sistemul de amortizare practicat şi nici de activitatea financiară a întreprinderii, fapt ce determină să fie considerat ca indicator esenţial în analizele de gestiune şi în efectuarea analizelor comparative între întreprinderi.

Rezultatul din exploatare (profit sau pierdere) este un alt sold intermediar de gestiune. El se obţine scăzând din suma excedentului brut de exploatare, a altor venituri din exploatare, a veniturilor din Provizioane privind

Scanned with OKEN Scanner

exploatarea, suma insuficienţei brute din exploatare şi a cheltuielilor de exploatare privind amortizarea şi Provizioanele.

Rezultatul din exploatare evaluează rentabilitatea economică a unei întreprinderi şi corespunde unei activităţi normale şi curente a acestuia (operaţiuni curente), inclusiv operaţiuni efectuate în exerciţiile anterioare, dar aferente exerciţiului curent. În determinarea acestui indicator nu sunt luate în calcul operaţiunile financiare şi extraordinare. Acest rezultat este utilizat în compararea performanţelor întreprinderilor care au politici financiare diferite.

Rezultatul curent al exerciţiului este soldul intermediar de gestiune ce apare în contul profit şi pierdere şi care decurge din activitatea curentă a întreprinderii (de exploatare şi financiară), excluzând operaţiunile extraordinare. Operaţiunile financiare sunt incluse în operaţiunile curente, indiferent de caracterul lor ordinar, obişnuit sau excepţional. Totuşi, trebuie subliniat că, în concepţia anglo-saxonă, rezultatul curent include şi elemente excepţionale provenind din activitatea curentă, fiind excluse numai elementele extraordinare. Această divergenţă de tratament a informaţiei contabile antrenează dificultăţi în asigurarea comparabilităţii rezultatelor curente obţinute de întreprinderile din Europa continentală, respectiv cele din ţările anglo-saxone.

Rezultatul extraordinar reprezintă soldul intermediar de gestiune care sintetizează rezultatul, sub forma profitului sau pierderilor, activităţii cu caracter de extraordinar a întreprinderii.

Rezultatul extraordinar se obţine scăzând din veniturile extraordinare suma cheltuielilor extraordinare.

Rezultatul exerciţiului este ultimul sold intermediar de gestiune şi reprezintă suma dintre rezultatul curent şi rezultatul extraordinar, diminuată cu impozitul pe profit.

Rezultatul exerciţiului din contul de profit şi pierdere reprezintă soldul final al contului 121 "Profit şi pierdere" supus repartizării.

11.3.4. Contabilitatea repartizării profitului

Repartizarea profitului este actul de decizie al proprietarilor şi adunării generale a acţionarilor/asociaţilor, fără a exista restricţii normative, decât în cazul regiilor autonome sau al societăţilor comerciale în care principalul acţionar este statul.

La repartizarea profitului este bine să se manifeste prudenţă, cunoaşterea perspectivei şi a conjuncturii pieţei în care acţionează întreprinderea, interesele de dezvoltare şi controlul patronal, buna înţelegere cu sindicatele prin premierea angajaţilor.

Principalele destinaţii pe care le poate primi profitul sunt următoarele:

- constituirea fondului de participare a angajaţilor la profit;

Scanned with OKEN Scanner

– constituirea fondului de rezervă în limita prevederilor legale şi a statutului de înfiinţare;

– pentru acordarea dividendelor;

– pentru constituirea fondului de creştere a surselor proprii de finanţare;

– repartizarea la alte destinaţii legale prevăzute de statutul societăţii sau contractele de asociere.

– vărsămintele la bugetul statului din profitul net al regiilor autonome ale statului

Pentru reflectarea în contabilitate a repartizării profitului în cursul exerciţiului financiar se utilizează contul 129 "Repartizarea profitului ".

Cu ajutorul acestui cont se ţine evidenţa repartizării profitului. Contabilitatea analitică se ţine pe destinaţiile profitului, stabilite potrivit legii.

Contul 129 "Repartizarea profitului", după conţinutul economic este un cont din clasa conturilor de capitaluri, grupa rezultatului exerciţiului, iar după funcţia contabilă este un *cont de activ.*

Se debitează în cu repartizările din profit pentru constituirea rezervelor legale (din profitul brut) prin debitul contului **106** „Rezerve", respectiv cu diferenţa trecută la rezultatul reportat prin debitul contului **117** „Rezultatul reportat"

Contul 129 „Repartizarea profitului" *se creditează* la începutul exerciţiului financiar următor cu profitul net realizat în exerciţiul precedent care a fost repartizat pe destinaţii prin debitul contului 121 "Profit şi pierdere", după încheierea şi aprobarea bilanţului pentru exerciţiul precedent.

Soldul debitor al contului reprezintă repartizările din profit efectuate în cursul exerciţiului.

Deci, pe parcursul anului, orice repartizări efectuate din profit trebuie să se regăsească în următoarea combinaţie contabilă:

129 "Repartizarea profitului" =	**117** „Rezultatul reportat"

După aprobarea bilanţului contabil pentru exerciţiul precedent de către adunarea generală a acţionarilor, dar şi de organismele financiar fiscale, are loc închiderea operaţiilor de repartizare operate în anul precedent, cu formula:

121 "Profit şi pierderi" = **129** "Repartizarea profitului"

Pot exista cazuri în care o parte din profitul net al agentului economic poate fi reportat în anul următor de gestiune ca o măsură de prevedere pentru preîntimpinarea diminuării rentabilităţii sau chiar a apariţiei pierderilor, dacă situaţiile conjuncturale întrevăd o astfel de perspectivă.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 12.

LUCRĂRILE DE ÎNCHIDERE A EXERCIȚIULUI FINANCIAR

12.1. Delimitări privind lucrările de închidere ale exercițiului financiar

Exercițiul financiar începe de la 1 ianuarie şi se încheie la 31 decembrie. În acest scop, pe baza bilanțului contabil se determină situația patrimoniului, situația financiară şi rezultatul obținut.

Relația de principiu prin care se evaluează situația patrimoniului este de forma:

Situația netă a patrimoniului (capitalul propriu)	**=**	**Activul patrimoniului – Datoriile**

Situația financiară se determină pe baza relației:

Trezoreria	**=**	**Fondul de rulment – Necesarul de fond de rulment**

În ceea ce privește rezultatul, acesta se calculează prin relația:

Rezultatul contabil	**=**	**Venituri – Cheltuieli**

Iar dacă se are în vedere variația capitalului, ea devine:

Rezultatul contabil	**=**	Capitalul propriu la închiderea exercițiului financiar	± Aportul proprietarului în cursul exercițiului financiar

(+ în cazul rambursării de capital, - în situația aportului de capital).

Informația contabilă trebuie să satisfacă în mod egal pe toți utilizatorii de informație contabilă. În acest sens ***Reglementările contabile*** armonizate cu

Scanned with OKEN Scanner

Directiva a IV-a a "Comunităţii Economice Europene" şi cu ***Standardele de Contabilitate Internaţionale***[54] precizează că situaţiile financiare anuale cuprind:

- √ Bilanţul
- √ Contul de profit şi pierdere
- √ Situaţia modificărilor capitalului propriu
- √ Situaţia fluxurilor de trezorerie
- √ Politici contabile şi note explicative.

Elaborarea situaţiilor financiare se realizează prin adoptarea ***conceptului financiar al capitalului.*** Puterea de cumpărare investită sau banii investiţi (capitalul) sunt date de activele nete sau capitalul propriu al firmei.

In elaborarea situaţiilor financiare, întreprinderea poate adopta unul dintre cele două concepte de menţinere a nivelului capitalului şi de determinare a profitului:

- ➢ menţinerea capitalului financiar;
- ➢ menţinerea capitalului fizic.

Menţinerea capitalului financiar şi menţinerea capitalului fizic se realizează prin analiza profitului, astfel:

- "profitul se obţine atunci când valoarea monetară sau financiară a activelor nete la sfârşitul perioadei este mai mare decât valoarea financiară a activelor nete la începutul perioadei, după ce se exclud distribuirile către proprietari şi contribuţiile acestora în timpul exerciţiului analizat". Acesta este conceptul de menţinere a capitalului financiar.

Acest concept este adoptat când utilizatorii situaţiilor financiare sunt interesaţi, în primul rând, de menţinerea capitalului nominal investit sau a puterii de cumpărare a capitalului investit;

- "profitul se obţine atunci când capacitatea fizică productivă (capacitatea de exploatare) a întreprinderii, la sfârşitul perioadei, depăşeşte capacitatea fizică productivă de la începutul perioadei, după ce s-a exclus orice distribuire către proprietari şi contribuţiile proprietarilor" în timpul exerciţiului analizat. Acesta este conceptul de menţinere a capitalului fizic. în măsura în care capacitatea de exploatare a întreprinderii (resursele necesare atingerii acestei capacităţi) este principala preocupare a utilizatorilor, întreprinderea trebuie să adopte conceptul fizic al capitalului.

Baza de evaluare şi conceptul de menţinere a capitalului determină modelul contabil utilizat în elaborarea situaţiilor financiare astfel încât acesta să prezinte un grad rezonabil de relevanţă şi credibilitate. Situaţiile financiare trebuie să respecte prevederile Legii Contabilităţii nr. 82/1991, Cadrul general de întocmire şi prezentare a situaţiilor financiare elaborat de «Comitetul pentru Standarde de Contabilitate Internaţionale» (vol. II) şi ale Standardelor de Contabilitate

[54]Ordinul nr. 1752/2005 al Ministrului Finanţelor Publice pentru aprobarea "Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV - a a Comunităţii Economice Europene ", publicat în Monitorul Oficial al României nr. 1080/30.11.2005.

Scanned with OKEN Scanner

obligatorii incluse în vol. III, referitoare la: forma şi conţinutul bilanţului, ale contului de profit şi pierdere, situaţia fluxurilor de trezorerie, informaţiile adiţionale ce trebuie furnizate sub forma notelor la conturile anuale.

Documentul oficial, folosit pentru finalizarea încheierii exerciţiului financiar, este ***bilanţul contabil***. Pe baza lui se asigură o imagine fidelă, clară şi completă a patrimoniului, a situaţiei financiare, cât şi a rezultatului obţinut. Pentru a răspunde acestei cerinţe, bilanţul contabil a fost conceput şi structurat ca un set de modele (situaţii de sinteză), rangul de ***model de bază*** fiind atribuit bilanţului în calitatea sa de cont al situaţiei Patrimoniului. Celelalte componente au căpătat diverse conţinuturi şi denumiri, în raport de latura patrimoniului reprezentată de cerinţele informaţionale formulate cu privire la gestiunea patrimoniului. Astfel, în modelul de contabilitate din România, bilanţul contabil, în formaţia sa completă, este alcătuit din bilanţ, contul de profit şi pierdere, anexa la bilanţ şi raportul de gestiune; toate formează un tot indivizibil.

În normele europene şi standardele internaţionale, privind contabilitatea, formaţia bilanţieră figurează sub diverse denumiri, cum sunt: *situaţii financiare, documente contabile de sinteză* sau *conturile anuale*. Fără a polemiza prea mult, sub ce denumire să figureze *„formaţia bilanţieră"* – adoptarea în contabilitatea românească a terminologiei bilanţ contabil reprezintă o convenţie, în spatele căreia se află o motivaţie. Deşi *formaţia bilanţieră* cuprind pe lângă bilanţ şi alte situaţii financiare, s-a avut în vedere că dintre toate componentele formaţiei cea care caracterizează patrimoniul în totalitatea sa este modelul propriu bilanţului. În raport cu acesta, celelalte părţi sunt segmente care emerg din bilanţ, dezvoltând pe plan informaţional indicatorii economico-financiari, consolidaţi în modelul de bază denumit bilanţ contabil. Orice cont, sau ***situaţie*** asociată bilanţului stării patrimoniului, are un caracter complementar şi convergent faţă de acesta.

In România s-au conceput ***două modele*** de bilanţ contabil, sistem de bază şi sistem simplificat. Modelul de bază se întocmeşte de către întreprinderile mari, iar cel simplificat de către întreprinderile mici şi mijlocii. Reglementările contabile armonizate cu Directiva a IV-a a „CEE" şi cu I.A.S., grupează elementele de activ şi pasiv după destinaţia şi proveniența lor. Astfel, bilanţul cuprinde toate elementele de activ şi pasiv grupate: atât după destinaţie, cât şi proveniență.

Potrivit art. 22 din Legea contabilităţii nr. 82/1991 şi pct. 120 din Regulamentul de aplicare a acesteia, pentru verificarea înregistrării corecte în contabilitate a operaţiilor patrimoniale, se întocmesc lunar balanţe de verificare de către toţi agenţii economici, indiferent de forma dc organizare şi tipul de proprietate.

Întocmirea bilanţului cu întreaga sa formaţie de documente de sinteză reprezintă un proces complex de agregare a datelor în vederea constituirii indicatorilor economico-financiari privind situaţia patrimoniului şi rezultatele obţinute. Derularea acestui proces se concretizează într-o suită de lucrări, dintre care unele cu caracter preliminar, iar altele referitoare la redactarea sau completarea propriu-zisă a bilanţului.

Scanned with OKEN Scanner

Lucrările preliminare sunt denumite lucrări de închidere a exercițiului, fiind structurate astfel:

1.Stabilirea balanței conturilor înainte de inventariere.
2. Inventarierea generală a patrimoniului.
3. Contabilitatea operațiilor de regularizare privind:
a) diferențele de inventar ;
b) amortizările ;
c) Ajustările pentru deprecieri ;
d) Provizioane;
e) tranzacțiile în valută ;
f) delimitarea în timp a cheltuielilor și veniturilor.
4. Stabilirea balanței conturilor după inventariere.
5. Determinarea rezultatului exercițiului a profitului sau finanțarea pierderii.
6. Redactarea bilanțului contabil.

Un aspect specific contabilității din România este acela că, pentru fiecare exercițiu financiar încheiat, normalizatorii elaborează "Precizări privind măsurile referitoare la întocmirea bilanțurilor contabile la agenții economici ". O asemenea soluție se justifică pentru o economie de tranziție și pentru perioada de asimilare a cadrului contabil conceptual. Totuși, prin aceste precizări nu trebuie derogat de la principiul permanenței metodelor de evaluare și calcul economic. Desigur, derogări se pot produce, însă, cu respectarea prevederii privind menționarea și calculul efectelor asupra patrimoniului și rezultatului, iar schimbarea de metodă să nu devină fluctuantă. Or, această cerință nu se respectă prin prevederile menționate mai sus. Mai mult, se produc abateri de la principiile și normele contabile general acceptate.

12.2 Stabilirea balanței de verificare a conturilor înainte de inventariere

Pentru centralizarea și controlul exactității datelor înregistrate în conturi se întocmește balanța de verificare înainte de inventarierea patrimoniului. Discutată din acest punct de vedere, balanța pregătește datele de referință necesare comparării soldurilor din inventarul contabil și inventarul faptic. Balanța conturilor înainte de inventariere poate fi abordată ca un inventar contabil.

Relațiile de control proprii balanței sunt cele dintre debitul și creditul conturilor, înregistrarea sintetică și analitică. Dintre acestea, cea care oferă informații de control privind înregistrarea în conturi a tuturor documentelor justificative este aceea că totalul rulajului debitor sau creditor din balanța trebuie să fie egal cu totalul rulajului calculat în ***Registrul -jurnal.***

Scanned with OKEN Scanner

Situaţia de referinţă a inventarului faptic o reprezintă soldurile finale calculate în balanţă. De aceea, balanţa poate fi interpretată şi ca un inventar contabil.

Balanţa conturilor poate fi discutată şi prezentată şi ca un instrument de verificare a conţinutului soldurilor conturilor contabile, în sensul că acestea să reflecte operaţii economice şi financiare reale, consemnate în documentele justificative şi înregistrate în concordanţă cu normele metodologice de utilizate a conturilor. Din spectrul controlului documentar de fond, o atenţie deosebită se acordă conturilor: **105** *„Rezerve din reevaluare"* ; *clasa 2 „conturi de imobilizări" ; 3 „Conturi de stocuri şi producţie în curs de execuţie"* ; **401**, *„Furnizori"*; **404** *„Furnizori de imobilizări"* ; **408** *„Furnizori - facturi nesosite"* ; **409** *„Furnitori - debitori"* : **4111**,*"Clienţi"* ; **4118**, *„Clienţi incerţi sau în litigiu"* ; **418** *„Clienţi- - facturi de întocmit"* ; **419**, *„Clienţi – creditori"* ; **461**, *„Debitori diverşi"* ; **462**, *„Creditori diverşi"* ; **447**, *„Fonduri speciale - taxe* şi *vărsăminte asimilate"* ; **473** „Decontări din operaţii în curs de clarificare" ; **clasa 6**, *„Conturi de cheltuieli" şi* **clasa 7**, *„Conturi de venituri"*.

12.3.Inventarierea patrimoniului

Reprezintă lucrarea preliminară, prin care se stabileşte situaţia reală a patrimoniului, care se referă atât la constatarea mărimii faptice a elementelor patrimoniale, cât şi la evaluarea lor la nivelul valorii actuale.

Nu se pot concepe situaţiile financiare, adică, nu se pot determina poziţia financiară, performanţa întreprinderii şi modificările poziţiei financiare la un anumit moment şi pe o anumită perioadă de timp, fără să se alcătuiască, în prealabil, **inventarul.** Numai printr-un bilanţ alcătuit pe baze reale, întreprinzătorul se poate orienta şi menţine intr-o economie însoţită de variaţia preţurilor şi puterii de cumpărare a banului.

Relaţia, proprie inventarului, prin care se determinată situaţia reală a patrimoniului la un moment dat este de forma:

Situaţia netă a patrimoniului =Activul inventariat - Datoriile inventariate

Constatarea existenţei elementelor inventariate se face prin observarea directă (prin numărare, cântărire, măsurare, cubare şi calcule tehnice după caz) pentru bunurile corporale (materiale), pe bază de registre sau documente (extrase de cont confirmate de terţi), pentru bunurile necorporale (nemateriale), creanţe şi datorii. In ceea ce priveşte evaluarea elementelor patrimoniale inventariate, aceasta se face la nivelul valorii actuale, denumită ***valoare de inventar.***

Valoarea de inventar, ca expresie a valorii actualem este estimată ăn funcţie de preţul pieţei, utilitatea bunului pentru economia întreprinderii, starea şi amplasarea bunurilor. De aceea, în mai multe lucrări de specialitate se apreciază că valoarea de inventar este egală cu valoarea de îmbunătăţire sau valoarea justă.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru stabilirea unei asemenea valori se utilizează referinţele cele mai adecvate, cum sunt: *preţurile de piaţă, indicii generali şi specifici de preţuri.*

Teoretic, pentru stabilirea valorii de inventar se pot folosi, individual sau asociate, următoarele **metode**: *valori actualizate, valori de realizare nete, valori de întreprindere, valori curente şi valori de înlocuire.*

În raport de natura şi caracteristicile unor elemente patrimoniale, valoarea de inventar capătă anumite semnificaţii concrete. Astfel, la imobilizările necorporale şi financiare reevaluate, valoarea de inventar este egală cu valoarea rămasă actualizată în cursul sau la închiderea exerciţiului financiar. Dacă imobilizările corporale şi necorporale nu sunt reevaluate, valoarea de inventar este egală cu valoarea contabilă de intrare-amortizarea cumulată înregistrată în conturile grupei 28 „Amortizarea imobilizărilor".

În situaţia în care imobilizările corporale s-au depreciat prin degradarea fizică, evaluarea se efectuează în procente.

Titlurile financiare (titlurile de participare şi titlurile imobilizate) şi ***titlurile de plasament*** se evaluează, în cazul celor cotate la bursă, la valoarea lor probabilă de vânzare. Similar se procedează şi pentru evaluarea obligaţiilor întreprinderii, în cazul emiterii de instrumente de plată (cambie, bilet la ordin etc.) ce se negociază public, prin intermediul bursei, fie în România, fie în străinătate.

Stocurile. Pentru materiile prime şi materialele cumpărate, valoarea de inventar se stabileşte pe baza costului de achiziţie al ultimului lot intrat.

Stocurile fabricate, destinate desfacerii, se evaluează la costul de producţie al perioadei de calculaţie când s-a produs intrarea. Se poate folosi şi varianta în care, pornind de la preţul pieţei, ca valoare de realizare, se scade rezultatul potenţial, calculat în mod analitic pe produs sau rezultatul mediu calculat în funcţie de rata rentabilităţii.

Valoarea de inventar a stocurilor de producţie neterminată, a semifabricatelor şi produselor destinate consumului intern, se estimează la nivelul costurilor de producţie efective.

Mărfurile se evaluează la costul de achiziţie al ultimei intrări în gestiune. Se poate estima şi în varianta: pornind de la preţul pieţei la 31.XII. sau preţul de vânzare la aceeaşi dată din care se scade rabatul adaosul sau marja comercială).

Stocurile degradate sau deteriorate parţial se reduc corespunzător cu gradul lor de depreciere, valoarea lor de inventar fiind egală cu valoarea de întrebuinţare pe care o pot căpăta în interiorul întreprinderii sau cu preţul de valorificare în afară, stabilit prin corelaţie cu preţul altor bunuri similare care se comercializează.

Creanţele şi datoriile, inclusiv *TVA* deductibilă şi *TVA* colectată, sunt evaluate la inventar la valoarea nominală, corectată, dacă este cazul, în funcţie de termenii clauzelor din contract dobânzi sau disconturi).

Pentru creanţele şi datoriile incerte şi în litigii, valoarea de inventar este stabilită in funcţie de valoarea lor probabilă de *„încasat – plătit"*. În acest scop se procedează la analiza individuală a fiecărei *„creanţe – datorii"*, pentru a se stabili gradul de probabilitate privind *„încasarea –plata"*.

Scanned with OKEN Scanner

Folosind experienţa internaţională, se poate adopta şi varianta estimării deprecierii prin aplicarea unei cote procentuale asupra soldului *„creanţelor - - datoriilor"*. În continuare, valoarea de inventar va fi egală cu *„valoarea nominală – deprecierea"*. Procentul de evaluare a deprecierii este stabilit printr-o analiză "istorică" pe o perioadă de 5 ani. În acest scop, se raportează pierderile din creanţe neîncasate la creanţele create în intervalul de analiză statistică.

Nu este exclusă nici varianta estimării pe baza clasării creanţelor şi după vechimea lor exprimată în ani. În baza acestui criteriu, relaţia de calcul este:

$$\text{Valoarea de inventar} \times \frac{1}{\text{Durata de vechime a creanţei exprimată în ani}}$$

Relevanţa calculului sporeşte, în condiţiile în care durata creanţelor se exprimă in zile.

Valuta, creanţele şi datoriile în valută sunt evaluate la cursul de referinţă al «Băncii Naţionale a României» din ziua de 31 decembrie.

Lingourile şi monedele din aur sau argint, ale căror valori derivă din valoarea conţinutului de metal preţios, sunt evaluate la preţul pieţei, de la sfârşitul anului fiscal, prin intermediul bursei.

Disponibilităţile în lei prezintă particularitatea că nu se actualizează la inventariere.

Toate bunurile ce se inventariază se înscriu în listele de inventariere. Aşa cum se arată în *Regulamentul de aplicare a Legii contabilităţii*, pentru bunurile depreciate, inutilizabile, sau deteriorate, fără desfacere sau greu vandabile, comenzi în curs abandonate sau sistate, precum şi pentru obligaţiile şi creanţele incerte ori în litigiu, se întocmesc, de regulă, liste de inventariere separate.

În aceste condiţii listele de inventariere se diferenţiază astfel:

1. listă de inventariere cod **14-3-12**, întocmită numai pentru stocurile de valori materiale constatate cu lipsuri şi plusuri de inventar, precum şi pentru toate categoriile de bunuri la care comisia de inventariere a constatat deprecieri ;
2. listă de inventariere cod **14-3-12/b**, variantă simplificată, întocmită distinct în structura: valori materiale fără lipsuri şi plusuri ; valori materiale cu lipsuri şi plusuri ; valori materiale cu deprecieri ;
3. listă de inventariere pentru gestiunile global[1]- valorice, cod **14-3-12/c** ;
4. situaţii analitice distincte pentru alte valori decât cele materiale, la care, la inventariere nu s-au constatat deprecieri şi deci nu constituie Provizioane.

Modelul listei de inventariere, cod **14-3-12**, aşa cum este instrumentat prin *Normele privind organizarea şi efectuarea inventarierii patrimoniului* este prezentat în tabelul nr.12.1

Scanned with OKEN Scanner

Unitatea		Listă de inventariere		Gestiunea							Pagina	
Magazia		Data		Loc de depozitare								
Nr. crt.	Denumirea bunurilor inventariate	Codul sau numărul de inventar	U.M.	CANTITĂȚI				PREȚUL UNITAR	VALOAREA CONTABILĂ		Valoarea de inventariere	DEPRECIEREA	
				Stocuri		Diferențe			Valoarea	Diferențele			
				Faptice	Scriptice	Plus	Minus			Plus	Minus	Valoarea	Motivul (cod)
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14

Numele și prenumele	Comisia de inventariere		Gestionar (responsabil mijloace fixe)	Contabilitate
Semnătura				

Scanned with OKEN Scanner

(verso)

Pagina														
Nr. crt.	Denumirea bunurilor inventariate	Codul sau numărul de inventar	U.M.	CANTITĂŢI				PREŢUL UNITAR	VALOAREA CONTABILĂ			Valoarea de inventariere	DEPRECIEREA	
				Stocuri		Diferenţe			Valoarea	Diferenţele			Valoarea	Motivul (cod)
				Faptice	Scriptice	Plus	Minus			Plus	Minus			
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14

Numele şi prenumele	Comisia de inventariere		Gestionar (responsabil mijloace fixe)	Contabilitate
Semnătura				

Scanned with OKEN Scanner

Lucrările de inventariere se pot desfăşura în amonte sau în aval faţă de 31 decembrie N. Dacă se fac în amonte, stocul sau soldul faptic la 31 decembrie este egal cu stocul sau soldul constatat în aval, plus intrările până la 31 decembrie, minus ieşirile până la această dată. În situaţia în care lucrările se desfăşoară în aval, stocul sau soldul faptic la 31 decembrie este egal cu stocul sau soldul constatat în aval, plus ieşirile, minus intrările până la data constatării prin inventariere. De aceea, menţionarea în listele de inventariere a elementelor de calcul a stocurilor şi soldurile la 31 decembrie se înscrie în principiul divulgării integrale a informaţiei privind patrimoniul.

Recapitularea elementelor inventariate, grupate în funcţie de natura lor, conform posturilor din bilanţul contabil, se consemnează în *„Registrul-inventar"*.

Elementul „registrul-inventar" este prezentat în *Tabelul 12.2.*

Recapitulaţia inventarului

Tabelul 12.2 -simplificat-

Denumirea structurilor inventariate	Valoarea contabilă	Valoarea de inventar	Diferenţe din evaluare de înregistrat
0	1	2	3
1. Imobilizări corporale	1.400.000	1.390.000	10.000
2. Stocuri	168.000	167.000	1.000
2.1 Materii prime	8.000	8.000	-
2.2 Produse finite	140.000	140.000	-
2.3 Mărfuri	20.000	22.000	1.000
3. Creanţe	210.000	209.500	500
3.1 Clienţi	210.000	209.500	500

În cadrul „Registrului-inventar" fiecare poziţie de activ şi pasiv se dezvoltă în nivelul posturilor bilanţiere.

Aşa cum prevăd *Normele privind organizarea inventarierii patrimoniului*, în evaluarea stocurilor în listele de inventariere şi „Registrul inventar" valoarea de inventar se consideră egală cu valoarea contabilă, în cazul „în care se constată că valoarea de inventar, stabilită în funcţie de utilitatea bunului şi preţul pieţei, este mai mare decât valoarea cu care sunt înregistrate acestea în contabilitate". O asemenea prevedere pierde din vedere faptul că inventarul este conceput ca un instrument pentru determinarea situaţiei reale a patrimoniului, atât prin prisma constatării faptice, cât şi prin evaluarea la valoarea actuală a activelor şi datoriilor.

Scanned with OKEN Scanner

12.4. Contabilitatea operațiilor de regularizare

12.4.1. Operații privind regularizarea plusurilor și minusurilor de inventar

Odată stabilite rezultatele inventarierii, plusurile și minusurile de inventar, se procedează la înregistrarea și decontarea lor gestionară. A efectua această operație înseamnă a regulariza rezultatul inventarierii.

În principiu, plusurile se înregistrează ca intrări în patrimoniul întreprinderii, iar minusurile se impută. Dacă lipsurile constatate la inventariere nu sunt din vina cuiva, se decontează, după caz, asupra cheltuielilor sau veniturilor întreprinderii. De asemenea, se pot admite compensări cantitative ale lipsurilor cu plusurile, în cazurile în care există riscul de confuzie între sorturile aceluiași produs, fără a se diminua patrimoniul unității. Compensarea se admite, de regulă, numai pentru aceeași perioadă de gestiune și la același gestionar.

Pentru bunurile materiale acceptate cu pierderi se acordă scăzăminte, fără a depăși valoarea constatată în minus. De asemenea, pentru aceste valori, în cazul compensării lipsurilor cu plusurile stabilite la inventariere, scăzămintele se calculează numai în situația când cantitățile lipsă sunt mai mari decât cantitățile în plus. Calculul se efectuează, în primul rând, pentru valorile materiale la care s-au constatat lipsurile, iar dacă mai rămân diferențe cantitative, în minus, cotele de scăzăminte se pot aplica și pentru celelalte valori materiale admise în compensare, la care s-au constatat plusuri sau la care nu au rezultat diferențe. Diferența stabilită în minus, în urma compensării și aplicării tuturor cotelor de scăzăminte reprezentând un prejudiciu pentru patrimoniu, se recuperează de la persoanele vinovate, în conformitate cu dispozițiile legale.

În raport de natura structurilor de activ și de pasiv, inventariate, regularizarea diferențelor de inventar generează următoarele tipuri de înregistrări:

a) Plusuri de active imobilizate, la valoarea de inventar:

20, 21, 23, 26 „Conturi de active imobilizate" =	**131** "Subvenții pentru investiții"

Apreciem că în acest caz trebuie înregistrată și *TVA* corespunzătoare, formula fiind:

4426 „TVA – deductibilă" =	**4427** „TVA – colectată"

și concomitent, pentru cota de *TVA* nedeductibilă stabilită pe bază de decont, se face înregistrarea:

635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate" =	**4426** „TVA – deductibilă"

b) Plusurile de stocuri cumpărate:

30, 31, 32, 35, 36, 37 „Conturi de stocuri" =	**6583** „Alte cheltuieli de exploatare"

Scanned with OKEN Scanner

În cazul plusurilor de stocuri privind produsele şi producţia în curs de execuţie, înregistrarea este de forma:

33, 34 „Conturi de stocuri"	=	**711**" Variaţia stocurilor"

Înregistrările de mai sus se fac la valoarea contabilă de intrare, egală cu costul de producţie.

c) Plusurile de titluri de plasament:

50 „Investiţii financiare pe termen scurt"	=	**768** „Alte venituri financiare"

d) Plusurile constatate la inventarierea casieriei, la societăţile cu capital privat:

531 „Casa"	=	**7588** „Alte venituri din exploatare"

Pentru minusurile de inventar neimputabile, cu excepţia minusurilor de casă, înregistrările sunt de sens invers cu cele prezentate în cazul plusurilor, iar în cazul activelor imobilizate tipul de înregistrări este:

%	=	**20, 2l, 23, 26** „Conturile de active imobilizate"
28 „Amortizări privind imobilizările" (pentru amortizarea aferentă)		
6583„Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital"		

- *imputarea la valoarea de înlocuire la data constatării pagubelor, inclusiv TVA*:

428 „Alte datorii sau creanţe în legătură cu personalul"	=	%
		7583 „Venituri din vânzarea activelor si alte operaţii de capital"
sau		
461 „Debitori diverşi"		**4427** „TVA – colectată"

Pentru bunurile lipsă sau depreciate calitativ constatate pe bază de inventariere, peste normele legale neimputabile, se datorează *TVA*. Operaţiunea se reflectă în contabilitate prin înregistrarea:

Scanned with OKEN Scanner

635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate”	=	**4427** „TVA – colectată”

Dacă minusurile de inventar, de natura activelor circulante, sunt imputabile, înregistrările sunt similare cu cele efectuate în cazul minusurilor neimputabile. Totodată, pentru valoarea imputată se face înregistrarea:

461 „Debitori diverşi”	=	%
		7588 „Alte venituri din exploatare”
		4427 „TVA – colectată”

Lipsurile imputabile se evaluează la valoarea de înlocuire. Aceasta reprezintă costul de achiziţie al bunului respectiv la data constatării pagubei, format astfel:

- preţul de cumpărare practicat pe piaţă
- (+) taxele nerecuperabile
- (+) cheltuieli de transport - aprovizionare
- (+) alte cheltuieli accesorii necesare pentru punerea în stare de utilitate sau pentru intrarea în gestiune.

Dacă bunurile lipsă imputabile nu pot fi cumpărate pe piaţă, valoarea de imputare se stabileşte de specialişti în domeniul respectiv.

Cu ocazia stabilirii diferenţelor de inventar se înregistrează şi stocurile finale sau variaţia stocurilor, în cazul metodei inventarului intermitent. Mărimea stocurilor se determină prin inventarul fizic al acestora, iar ieşirile prin calcul pe baza relaţiei:

Ieşirile de stocuri = Stocul iniţial + Intrările de stocuri - Stocul final

Aşa cum prevăd Normele privind organizarea şi efectuarea inventarierii patrimoniului, în cazul inventarului intermitent, valorile materiale se evaluează la preţul de înregistrare a ultimei intrări în gestiune (o asemenea soluţie este contrară metodelor de evaluare a stocurilor).

Calitatea inventarului, ca metodă de evidenţă şi calcul, se extinde şi la determinarea unor indicatori economico-financiari sau asigurarea unor date primare de intrare în contabilitate, de exemplu, calculul costului producţiei neterminate, determinarea scăzămintelor şi pierderilor pentru bunurile prevăzute cu un asemenea regim, predarea - primirea de gestiuni, lichidarea şi fuzionarea întreprinderilor etc.

Rezultatele inventarierii se consemnează în „Procesul verbal de inventariere, în care se înscriu, în principal, perioada de gestiune inventariată;

Scanned with OKEN Scanner

persoanele care au efectuat inventarierea; plusurile şi minusurile constatate; compensările efectuate; bunurile depreciate; creanţele şi datoriile incerte şi în litigii; datoriile şi lichiditățile în valută; constituirea şi regularizarea Provizioanelor; regularizarea amortizărilor; alte elemente specifice inventarierii.

12.4.2. Operaţii privind calculul amortizărilor

În principiu, amortizarea activelor imobilizate se calculează şi înregistrează pe baza planului de amortizare sau a fişelor mijloacelor fixe. La închiderea exerciţiului financiar, cu ocazia inventarierii generale a patrimoniului, este normal ca valoarea de inventar să fie egală cu valoarea rămasa de amortizat. Dacă valoarea de inventar este mai mică decât cea rămasă de amortizat, diferența se regularizează astfel:

a) înregistrarea unei amortizări excepţionale, în cazul în care se constată o depreciere ireversibilă (exemplu imobilizările corporale inutilizabile propuse pentru casare) ;

b) constituirea unor Provizioane pentru deprecierea mijloacelor fixe în cazul când se constată o depreciere reversibilă sau relativă, ca urmare a unor cauze cum sunt:

- apariţia unei deprecieri de care nu s-a ţinut seama cu ocazia amortizării;
- supraevaluarea imobilizărilor corporale cu ocazia reevaluării anterioare;
- lipsa de utilitate în momentul inventarierii (trecute în conservare, inutilizabile temporar);
- alte cauze, care determină ca valoarea actuală să fie mai mică decât valoarea rămasă de amortizat.

68 „Cheltuieli cu amortizările şi imobilizările"	=	**28**	„Amortizări privind Provizioanele"

Fiscal, aceste cheltuieli sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil.

12.4.3. Operaţii privind provizioanele şi ajustările pentru deprecieri

Provizioanele şi ajustările pentru deprecieri vizează acele elemente de activ, neamortizabile, a căror valoare de inventar, la data închiderii exerciţiului, este mai mică decât valoarea contabilă de intrare. Aceste micşorări de valoare au un caracter reversibil, în consecinţă, sunt regularizate la închiderea conturilor. In acest scop se procedează astfel:

Scanned with OKEN Scanner

a) în situaţia în care deprecierea calculată pe baza inventarului (*valoarea contabilă - valoarea de inventar*) este superioară deprecierii constituite (soldul creditor al conturilor de Provizioane pentru deprecieri), se constituie un provizion suplimentar, iar înregistrarea de principiu este:

68	„Cheltuieli cu amortizările, provizioanele şi ajustările"	=	**29, 39, 49, 59**	„Conturi de ajustări pentru deprecieri"

Din punct de vedere fiscal, cheltuielile cu ajustările pentru depreciere sunt nedeductibile.

b) în cazul în care deprecierea constatată pe baza inventarului este inferioară ajustării constituite, se diminuează ajustarea înregistrată cu diferenţa corespunzătoare, efectuându-se înregistrarea de principiu:

29, 39, 49, 59	„Conturi de ajustări pentru deprecieri"	=	**78**	„Venituri din provizioane şi ajustări"

În această situaţie, veniturile intră în categoria Reduceri fiscale la calculul profitului impozabil.

Metoda de înregistrare, prezentată mai sus, este denumită ***metoda generală*** sau a ***reluării ajustărilor***, alături de ea fiind cunoscută şi ***metoda anulării ajustărilor.***

În cazul aplicării ultimei metode, la anularea soldului creditor al conturilor de ajustări pentru deprecieri, se face înregistrarea de principiu:

29, 39, 49, 59	„Conturi de ajustări pentru deprecieri"	=	**78**	„Venituri din provizioane şi ajustări"

Pentru ajustările constatate şi calculate pe baza inventarului se face înregistrarea de principiu:

68	„Cheltuieli cu amortizările, provizioanele şi ajustările"	=	**29,39,49,59**	„Conturi de deprecieri"

Pentru deprecierea stocurilor o importanţă deosebită, cu implicaţii asupra mărimii ajustărilor, are structura luată în calcul ca unitate de observare. În acest sens, pot fi reţinute pentru studiu prevederile ***Standardului de Contabilitate Internaţional nr. 2,*** "Contabilitatea stocurilor":

a) costul istoric al stocurilor poate să nu fie recuperabil, dacă preţurile de vânzare ale acestora s-au redus, sau dacă stocurile s-au deteriorat sau dacă au devenit în totalitate sau parţial învechite (desuete);

Scanned with OKEN Scanner

b) deprecierile sunt calculate separat, pentru fiecare articol, pentru o grupă de articole similare, pentru o categorie întreagă de articole în stoc (exemplu: produsele finite) sau pentru produsele aferente unui sector de activitate sau, dacă acestea sunt calculate global, pentru totalitatea stocurilor întreprinderii ;

c) practica calculării deprecierii stocurilor pe grupe, sector de activitate sau globală, are ca rezultat compensarea pierderilor generate din profituri nerealizate ;

d) în situaţiile financiare, stocurile trebuie evaluate la valoarea cea mai mică , dintre costul istoric şi valoarea realizabilă netă, conform principiului prudenţei adoptat de contabilitate ;

e) practica stabilirii deprecierii stocurilor sub costul istoric, în funcţie de valoarea realizabilă netă, corespunde, în principiu, cu activele pe termen scurt ce nu trebuie evaluate la nivelul superior sumelor ce pot fi obţinute ;

f) stocurile normale de materii prime şi materiale consumabile, deţinute pentru a fi încorporate în producţia de bunuri, nu trebuie să fie evaluate sub costul istoric dat, dacă produsele finite, în care ele vor fi încorporate apar că ar trebui să fie vândute la costul istoric sau deasupra lui. Totuşi, o scădere a preţului materiilor prime indică faptul că mărimea costului istoric al produselor finite, care vor fi fabricate, va depăşi valoarea realizabilă netă. În aceste condiţii, este necesară o reducere a preţului stocurilor, costul de înlocuire fiind în acest caz baza de evaluare a valorii realizabile nete.

Un caz specific de constatare a deprecierii este cel privitor la reducerile de preţ la mărfurile lent şi greu vandabile la unităţile comerciale cu amănuntul.

Înregistrările contabile care intervin cu această ocazie sunt:

a) valoarea deprecierii constatate la inventar:

6814 „Cheltuieli de exploatare privind ajustarea pentru deprecierea activelor circulante”	=	**397**	„Ajustări pentru deprecierea mărfurilor”

Fiscal, cheltuiala este nedeductibilă la calculul profitului impozabil.

b) preţul de vânzare al mărfurilor:

531 „Casa”	=	%	
		707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”	
		4427 „TVA colectată”	

c) costul de achiziţie al mărfurilor vândute depreciate:

607 „Cheltuieli privind mărfurile”	=	**371** „Mărfuri”	

Scanned with OKEN Scanner

d) reluarea ajustării constituite:

397 „Ajustări pentru deprecierea mărfurilor"	=	**7814** „Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante"

Veniturile din Provizioane pentru depreciere sunt *Reduceri fiscale*.

În situaţia în care s-a dedus *TVA* pentru achiziţiile de mărfuri, iar acestea se vând sub cost, diferenţa de *TVA* se suportă pe rentabilitatea întreprinderii, pe cheltuieli nedeductibile fiscal.

Formula contabilă în astfel de situaţii este:

635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"	=	**4427** „TVA colectată"

12.5. Determinarea rezultatului exerciţiului

Contul de profit şi pierderi cuprinde: cifra de afaceri netă, veniturile şi cheltuielile exerciţiului, grupate după natura lor, precum şi rezultatul exerciţiului.

Informaţiile contului de profit şi pierdere arată performanţa întreprinderii. Aceste informaţi sunt utile pentru a anticipa capacitatea întreprinderii de a genera fluxuri de trezorerie cu resursele existente.

Notele la conturile anuale trebuie să cuprindă, pe lângă alte elemente, şi analiza rezultatului din exploatare (***Nota 4***)[55] pe exerciţiul curent şi cel precedent:

1. Cifra de afaceri netă
2. Costul bunurilor vândute şi serviciilor predate (3+4+5)
3. Cheltuielile activităţi de bază
4. Cheltuielile activităţii auxiliare
5. Cheltuielile indirecte de producţie
6. Rezultatul brut aferent cifrei de afaceri nete (1-2)
7. Cheltuieli de distribuţie
8. Cheltuieli administrative
9. Alte venituri din exploatare
10. Rezultatul din exploatare (6-7-8+9)

[55] OMFP 94/2001, M.O. nr. 85/20.02.2001, pag. 46

Scanned with OKEN Scanner

Rezultatul contabil înainte de impozitare se calculează astfel:

Rezultatul contabil =	**Venituri** din livrarea bunurilor mobile, a bunurilor imobiliare pentru care s-a transferat dreptul de proprietate, servicii prestate şi lucrări executate, inclusiv din câştiguri de orice natură	-	**Cheltuieli** angajate pentru realizarea veniturilor

Din punct de vedere contabil, pentru a stabili rezultatul exercițiului, se procedează la închiderea conturilor de cheltuieli şi de venituri. Relațiile dintre conturi intervenite cu această ocazie sunt:

a) închiderea conturilor de cheltuieli, pentru soldurile debitoare:

121 „Profit şi pierdere"	=	Clasa **6** „Conturile de cheltuieli"

b) închiderea conturilor de venituri, pentru soldurile creditoare:

Clasa **7** „Conturi de venituri"	=	**121** „Profit şi pierdere"

Procedura generală, prezentată mai sus, se nuanțează în contabilitatea din România, având în vedere prevederile *Legii contabilității nr. 82/1991şi Codul fiscal cu referire laimpozitul pe profit.* Astfel, în prima lege, se prevede că, în contabilitate, profitul sau pierderea se stabileşte lunar. Cea de a doua lege stabileşte că profitul impozabil şi impozitul pe profit se calculează şi evidențiază lunar cumulat de la începutul anului fiscal. Întrucât contabilitatea este conectată la fiscalitate, calculul şi evidența nu se pot realiza decât prin contabilitate.

În baza celor arătate mai sus, la închiderea exercițiului, în situația contului 121, Profit şi pierdere, fără înregistrarea cheltuielilor şi veniturilor pe luna decembrie, se prezintă astfel:

121 „Profit şi pierdere"

Cheltuieli cumulate până la 30 noiembrie, inclusiv cheltuielile cu impozitul pe profit	Veniturile cumulate până la 30 noiembrie
Sold debitor - Pierdere netă	Soldul creditor - Profit net

La închiderea exercițiului financiar, contul 121 „Profit şi pierdere", încorporează cheltuielile pe luna decembrie, inclusiv impozitul calculat pe luna decembrie şi veniturile realizate pe aceeaşi lună.

Scanned with OKEN Scanner

Modul specific de calcul şi impozitare a profitului în România generează la închiderea exerciţiului financiar definirea în plan teoretic a relaţiei de calcul a rezultatului contabil. În componenţa cheltuielilor corespondente veniturilor realizate se includ şi cheltuielile cu impozitul pe profit calculat şi evidenţiat (plătit) în cursul exerciţiului. De aceea, se poate aprecia că rezultatul contabil înainte de impozitare este caracterizat prin formula:

Rezultatul contabil înainte de impozitare	=Veniturile realizate	- Cheltuielile corespondente veniturilor realizate	- Cheltuielile cu impozitul pe profitul calculat şi evidenţiat în cursul exerciţiului

a) Închiderea conturilor de cheltuieli:

121_{01} "Profit şi pierdere" analitic, *Decontarea cheltuielilor din exploatare*	=	%
		601 "Cheltuieli cu materiile prime"
		604 "Cheltuieli privind materialele nestocate"
		607 "Cheltuieli privind mărfurile"
		611 "Cheltuieli de întreţinere şi reparaţii"
		612 "Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile"
		613 "Cheltuieli cu primele de asigurare"
		622 "Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile"
		623 "Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate"
		627 "Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate"
		635 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"
		641 "Cheltuieli cu remuneraţiile personalului"
		6451 "Cheltuieli privind contribuţia la asigurări sociale"
		6452 "Cheltuieli privind contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj"
		654 "Pierderi din creanţe"
		6811 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"

Scanned with OKEN Scanner

		6812 "Cheltuieli de exploatare privind provizioane " **6814** "Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante"
121_{02} "Profit şi pierdere" analitic, *Cheltuieli din activitatea financiară*	=	% **664** "Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate" **665** "Cheltuieli din diferenţe de curs valutar" **666** "Cheltuieli privind dobânzile" **667** "Cheltuieli privind sconturile acordate" **6863** "Cheltuieli financiare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor financiare"
121_{03} "Profit şi pierdere" analitic, *Cheltuieli extraordinare*	=	% **671** "Cheltuieli extraordinare privind calamităţile şi alte evenimente"

b) Închiderea conturilor de venituri:

%	=	**121_{01}** "Profit şi pierdere" analitic, *Venituri din activitatea de exploatare*
701 "Venituri din vânzarea produselor finite" **704** "Venituri din lucrări executate şi servicii prestate" **706** " Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii" **707** " Venituri din vânzarea mărfurilor" **711** " Variaţia stocurilor" **721** " Venituri din producţia de imobilizări necorporale" **758** "Alte venituri din exploatare"		
%	=	**121_{02}** "Profit şi pierdere" analitic, *Venituri din activitatea financiară*
763 "Venituri din creanţe imobilizate **768** "Alte venituri financiare"		
%	=	**121_{03}** "Profit şi pierdere" analitic, *Venituri extraordinare*
771 "Venituri din subvenţii pentru evenimente extraordinare şi altele venituri similare" **7863** "Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare"		

Scanned with OKEN Scanner

12.6. Impozitarea profitului

Pentru impozitarea profitului trebuie pornit de la realitatea că nu în toate cazurile principiile contabile, subordonate imaginii fidele, sunt convergente în totalitate cu principiile impunerii fiscale. De aceea, trebuie făcută distincţia între rezultatul contabil şi rezultatul fiscal.

În sistemul de contabilitate din România, potrivit legislaţiei şi reglementărilor fiscale, se utilizează numai ***metoda impozitelor exigibile***, cu recunoaşterea numai a diferenţelor permanente. Deşi sunt prezente subvenţiile pentru investiţii, nu se contabilizează implicarea lor fiscală. În ceea ce priveşte Provizioanele reglementate, cu toate că există o structură creată în **PCG**, ea este încă vidă, fără a se pune problema ataşării impozitelor amânate.

Din punct de vedere fiscal, potrivit *Ordonanţei Guvernului nr. 17/2000*, privind impozitul pe profit, masa profitului impozabil se determină pe baza relaţiei:

Profit impozabil =	Veniturile realizate	- Cheltuielile corespondente veniturilor realizate +	Cheltuielile nedeductibile	- Deducerile fiscale

Profitul impozabil se calculează ca diferenţă între veniturile realizate din orice sursă şi cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile şi la care se adaugă cheltuielile nedeductibile[56].

12.7. Conţinutul şi structura situaţiilor financiare anuale

Situaţiile financiare anuale sunt reprezentate printr-un set de documente (situaţii) prin care se doreşte o reprezentare structurată a poziţiei financiare, a performanţelor, modificării poziţiei financiare, a fluxurilor de trezorerie şi a modului de gestionare a resurselor întreprinderii ce privesc exerciţiul financiar încheiat.

Situaţiile financiare anuale se întocmesc în conformitate cu: Legea Contabilităţii nr. 82/1991, republicată în 2002 (M.Of. 629/2002) şi cu OMFP nr. 1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV a CEE, Cadrul general de întocmire şi prezentare a situaţiilor financiare, elaborat de Comitetul pentru Standardele de Contabilitate Internaţionale, şi alte acte normative în vigoare.

Situaţiile financiare anuale trebuie elaborate astfel încât să rezulte că:

[56] Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.19.

Scanned with OKEN Scanner

- reprezintă fidel rezultatele, poziția financiară, modificarea capitalurilor proprii şi a fluxurilor de trezorerii;
- reflectă realitatea economică a evenimentelor şi tranzacțiilor şi nu numai forma legală a acestora;
- sunt imparțiale;
- sunt prudente;
- prezintă toate aspectele semnificative ce au avut loc în cursul exercițiului cu privire la existența şi mişcarea activelor şi pasivelor întreprinderii.

În prezent agenții economici din România întocmesc cel puțin cinci seturi de situații financiare[57]):

a) întreprinderile care la data bilanțului depăşesc limitele a două dintre următoarele trei situații:

- Total active: 3.650.000 Euro;
- Cifra de afaceri netă: 7.300.000 Euro;
- Nr. mediu de salariați: 50;

întocmesc următoarele situații financiare:

- bilanț;
- contul de profit şi pierderi;
- situația modificărilor capitalului propriu;
- situația fluxurilor de trezorerie;
- notele explicative la situațiile financiare anuale.

b) întreprinderile care la data bilanțului nu depăşesc limitele a două din criteriile de mărime prevăzute întocmesc situații financiare simplificate compuse din:

- bilanț prescurtat;
- contul de profit şi pierderi;
- notele explicative la situațiile financiare anuale simplificate;
- opțional: situația fluxurilor de trezorerie şi/sau situațiile modificărilor capitalului propriu.

c) instituțiile publice întocmesc situații financiare trimestriale şi anuale care se compun din:

- bilanț;
- cont de execuție bugetară;
- anexe.

d) microîntreprinderile încadrate prin reglementări speciale aplică reguli contabile specifice şi întocmesc ca situații financiare:

- bilanțul;
- contul de profit şi pierderi.

e) la persoanele juridice fără scop lucrativ situațiile financiare se compun din:

- bilanț;
- contul de rezultate;
- anexe;

[57] Legea Contabilității nr. 82/1991 republicată în M.Of. 629/2002

Scanned with OKEN Scanner

- raportul de gestiune.

În cadrul situațiilor financiare anuale va fi evidențiat tratamentul contabil prevăzut de reglementări sau standarde internaționale precum și impactul financiar a eventualelor abateri de la standarde și reglementări asupra: capitalurilor proprii, profitului net sau pierderii, activelor, obligațiilor și asupra fluxurilor de trezorerie ale întreprinderii.

Responsabilitatea întocmirii și prezentării situațiilor financiare revine consiliului de administrație sau altui organ de conducere al întreprinderii.

întocmirea situațiilor financiare anuale trebuie să fie precedată obligatoriu de inventarierea generală a elementelor de activ și pasiv și a celorlalte bunuri și valori aflate în gestiunea și administrarea întreprinderii potrivit normelor emise în acest scop de Ministerul Finanțelor Publice.

Eventualele erori contabile constatate după aprobarea și depunerea situațiilor financiare vor fi corectate în anul în care acestea se constată potrivit reglementărilor legale.

Situațiile financiare anuale de la pct. a). sunt supuse auditului financiar, efectuat de persoane fizice sau juridice autorizate potrivit legii.

Situațiile financiare se întocmesc obligatoriu anual, precum și în situația fuziunii, divizării sau încetării activității firmelor.

Fiecare element obligatoriu prezentat în situațiile financiare poate fi prezentat mai detaliat decât cere formatul adoptat, dacă această detaliere concură la prezentarea unei informații mai elocvente pentru utilizatori.

12.7. Bilanțul contabil

Capacitatea întreprinderii de a se adapta schimbărilor de mediu exprimă poziția financiară a acesteia. Este reflectată cu ajutorul bilanțului contabil.

Bilanțul constituie una din componentele situațiilor financiare anuale care trebuie să asigure imaginea fidelă, clară și completă a activelor, datoriilor și capitalurilor proprii la un moment dat.

Bilanțul contabil poate fi definit ca reprezentând documentul de sinteză care asigură sistematizarea, centralizarea și generalizarea datelor furnizate de contabilitate realizând o prezentare de ansamblu și un control pertinent al activității desfășurate, a rezultatelor obținute de regulă la sfârșitul exercițiului[58].

Prin modul în care este conceput și structurat, bilanțul contabil constituie un mijloc de cunoaștere, control și analiză a activității întreprinderii, informațiile pe care le oferă stând la baza fundamentării deciziilor privind activitatea curentă și de perspectivă, constituind un factor mobilizator pentru îmbunătățirea conținutului și organizării evidenței contabile.

[58] Mateș D. și colaboratorii – Contabilitatea financiară a intreprinderii, vol. II, Editura Mirton, Timișoara 2003, pag.297.

Scanned with OKEN Scanner

Bilanțul contabil trebuie să respecte principiul realității datelor, să fie prezentat după un sistem simplu şi clar care să permită determinarea celor mai relevanți indicatori privind activitatea economico - financiară.

Bilanțul oferă informații esențiale despre capacitatea întreprinderii de a degaja fluxuri viitoare de numerar şi echivalente de numerar, despre necesitățile de creditare viitoare, repartizările viitoare către creditori, acționari, terți.

Bilanțul structurează elementele astfel:

- activele după natură, destinație şi lichiditate;
- pasivele: după natură, proveniență şi exigibilitate.

Bilanțul contabil pune în evidență situația netă a elementelor componente descrisă prin ecuația:

Activ net (Capitaluri proprii} = Activul bilanțier - Datorii bilanțiere

Bilanțul contabil se întocmeşte pe baza balanței de verificare sintetice de la sfârşitul perioadei de gestiune, respectiv a soldurilor finale debitoare şi creditoare ale conturilor bilanțiere din clasele I-V din planul general de conturi.

Se cunosc două scheme (forme) de prezentare a elementelor prin bilanț:

- schema orizontală, sub forma unui tabel (tablou) cu două părți:
- în partea stângă elementele de activ;
- în partea dreaptă elementele de pasiv.
- schema verticală sub forma unei liste în care la început sunt prezentate elementele de activ şi în continuare cele de pasiv.

Reglementările actuale din România impun ca forma de prezentare a activelor şi pasivelor prin bilanțul contabil cea de "listă". Elementele sunt evidențiate în bilanț la valoarea netă contabilă.

Valoarea netă contabilă se obține scăzând din valoarea de intrare (contabilă): amortizările, Provizioanele, diferențele de preț, TVA neexigibilă, etc.

În conformitate cu prevederile cuprinse în OMFP 1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV -a a Comunităților Economice Europene, formatul cerut pentru bilanț cuprinde următoarele elemente obligatorii:

A. Active imobilizate

I. Imobilizări necorporale

1 Cheltuieli de constituire (când reglementările permit imobilizarea acestora)

2 Cheltuieli de dezvoltare (când reglementările permit imobilizarea acestora)

3 Concesiuni, brevete, licențe, mărci, drepturi şi valori similare şi alte imobilizări necorporale, dacă au fost:

a) achiziționate contra unei plăți;

Scanned with OKEN Scanner

b) create de societate, (în cazul în care reglementările permit înscrierea acestora la active).

4 Fondul comercial, (în cazul în care a fost achiziționat)

5 Avansuri și imobilizări necorporale în curs de execuție

II. Imobilizări corporale

1 Terenuri și construcții

2 Instalații tehnice și mașini

3 Alte instalații, utilaje și mobilier

4 Avansuri și imobilizări corporale în curs,de execuție

III. Imobilizări financiare

1 Acțiuni deținute la entitățile afiliate.

2 Creanțe asupra societăților din cadrul grupului, altele decât cele comerciale

3 Titluri sub formă de interese de participare

4 Creanțe din interese de participare

5 Titluri deținute ca imobilizări

6 Alte creanțe

7 Acțiuni proprii (cu indicarea în note a valorii nominale)

B. Active circulante

I. Stocuri

1 Materii prime și materiale consumabile

2 Producția în curs de execuție

3 Produse finite și mărfuri

4 Avansuri pentru cumpărări de stocuri

II .Creanțe

(Sumele ce trebuie să fie încasate după o perioadă mai mare de un an trebuie să fie prezentate separat pentru fiecare element).

1 Creanțe comerciale

2 Sume de încasat de la societățile din cadrul grupului

3 Sume de încasat de la societățile la care se dețin interese de participare

4 Alte creanțe

5 Creanțe privind capitalul subscris și nevărsat

III. Investiții financiare pe termen scurt

1 Acțiuni deținute la entitățile afiliate.

2 Obligațiuni (cu indicarea în note a valorii nominale)

3 Alte investiții financiare pe termen scurt

IV. Casa și conturi la bănci

C. Cheltuieli în avans

D. Datorii ce trebuie plătite într-o perioadă de un an

1 împrumuturi din emisiuni de obligațiuni, prezentându-se separat împrumuturile în monede convertibile

2 Sume datorate instituțiilor de credit

3 Avansuri încasate în contul comenzilor

Scanned with OKEN Scanner

4 Datorii comerciale
5 Efecte de comerț de plătit
6 Sume datorate societăților din cadrul grupului
7 Sume datorate privind interesele de participare
8 Alte datorii, inclusiv datorii fiscale şi datorii pentru asigurările sociale

E. Activele nete, respectiv datorii curente nete

F. Total active minus datorii curente

G.Datorii ce trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an

1 împrumuturi din emisiuni de obligațiuni, prezentându-se separat împrumuturile în monede convertibile
2 Sume datorate instituțiilor de credit
3 Avansuri acordate în contul comenzilor
4 Datorii comerciale
5 Efecte de comerț de plătit
6 Sume datorate societăților din cadrul grupului
7 Sume datorate privind interesele de participare
8 Alte datorii, inclusiv datoriile fiscale şi datorii pentru asigurările sociale

H. Provizioane

1 Provizioane pentru pensii şi alte obligații similare
2 Alte Provizioane

I. Venituri în avans

J. Capital şi rezerve

I. Capital subscris (prezentându-se separat capitalul vărsat şi cel nevărsat)

II. Prime de capital

III. Rezerve din reevaluare

IV. Rezerve

1 Rezerve legale
2 Rezerve pentru acțiuni proprii
3 Rezerve statutare sau contractuale
4 Alte rezerve

V. Rezultatul reportat

VI. Rezultatul exercițiului financiar

În conformitate cu OMFP 1752/2005 întreprinderile întocmesc situații financiare simplificate vor prezenta următoarele structuri ale bilanțului contabil prescurtat:

Bilanț

A. Active imobilizate

I. Imobilizări necorporale
II. Imobilizări corporale
III.Imobilizări financiare

B. Active circulante

I. Stocuri
II. Creanțe

Scanned with OKEN Scanner

(Sumele ce urmează a fi în căsuţe după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat).

III. Investiţii financiare pe termen scurt

IV. Casa şi conturi la bănci

C. Cheltuieli în avans

D. Datorii ce trebuie plătite într-o perioadă de până Ia un an

E. Active circulante nete, respectiv datorii nete

F. Total active minus datorii curente

G. Datorii ce trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an

H. Provizioane

I. Venituri în avans

J. Capital şi rezerve

I.Capital subscris (prezentându-se separat capitalul vărsat şi cel nevărsat)

II. Prime de capital

III.Rezerve din reevaluare

IV. Rezerve

V. Rezultatul reportat

VI. Rezultatul exerciţiului financiar

Atunci când un element de activ sau o datorie este în relaţie cu mai mult de un element bilanţier, relaţia sa cu celelalte elemente trebuie prezentată, fie sub elementul la care apare, fie în notele explicative, dacă prezentarea este esenţială pentru înţelegerea conturilor anuale.

Dacă Provizioanele sunt semnificative trebuie prezentate "în notele explicative.

12.8. Contul de profit şi pierdere

Contul de profit şi pierdere evidenţiază într-o formă sistematizată rezultatele fiecărui exerciţiu (an) sau perioade de gestiune prin prisma raportului dintre cheltuieli şi venituri oferind o imagine sintetică asupra structurii rezultatelor activităţii de exploatare, financiare şi extraordinare.

Cheltuielile, veniturile şi rezultatele sunt grupate în cadrul contului de profit şi pierdere după:

natura activităţii desfăşurate (exploatare, financiare, extraordinare);

- natura resurselor utilizate (în cazul cheltuielilor);
- natura rezultatelor obţinute (în cazul veniturilor).
- La fel ca şi bilanţul contabil, contul de profit şi pierdere se poate prezenta:
- sub formă de tablou bilateral (schema orizontală);
- sub formă de listă (schema verticală).

Modelul Contului de profit şi pierdere adoptat în România este cel de listă, în timp ce bilanţul se întocmeşte pe baza informaţiilor din clasele de conturi 1-5,

Scanned with OKEN Scanner

Contul de profit şi pierdere se întocmeşte pe baza informaţiilor furnizate de clasele 6 "Cheltuieli" respectiv 7 "Venituri".

Performanţa sau nonperformanţa întreprinderii reflectă capacitatea de a genera fluxuri viitoare de numerar prin utilizarea resurselor existente precum şi eficienţa cu care sunt utilizate resursele.

Contul de profit şi pierdere cuprinde: cifra de afaceri netă, veniturile şi cheltuielile exerciţiului grupate după natura lor precum şi rezultatul exerciţiului (profit sau pierdere).

Veniturile sunt recunoscute în contul de profit şi pierderi atunci când a avut loc o creştere de beneficii economice viitoare, aferente creşterii unui activ sau diminuării unei datorii, modificare ce poate fi evaluată în mod credibil.

Pentru ca venitul să fie recunoscut este necesar ca elementele ce îl determină să poată fi evaluate în mod credibil şi să aibă un grad suficient de certitudine.

Cheltuielile sunt recunoscute în contul de profit şi pierderi atunci când a avut loc o reducere a beneficiilor economice viitoare aferente diminuării unui activ sau creşterii unei datorii, modificare ce poate fi evaluată în mod credibil.

Cheltuielile sunt recunoscute în contul de profit şi pierderi pe baza asocierii directe între costurile implicate şi obţinerea elementelor specifice de venit. Acest proces implică recunoaşterea simultană sau combinată a veniturilor şi a cheltuielilor ce rezultă direct şi concomitent din aceleaşi tranzacţii sau din alte evenimente.

Recunoaşterea cheltuielilor are loc şi în baza unei proceduri de alocare sistematică şi raţională atunci când se aşteaptă să se obţină beneficii economice în decursul mai multor perioade contabile iar asocierea cu veniturile perioadei poate fi făcută vag sau indirect.

Cifra de afaceri netă, cuprinde sumele provenind din vânzarea de bunuri şi prestarea de servicii ce intră în categoria acţiunilor curente ale persoanei juridice după scăderea reducerilor comerciale, a taxei pe valoarea adăugată şi a altor impozite şi taxe aferente.

Se calculează prin însumarea veniturilor rezultate din livrările de bunuri, executarea de lucrări şi prestările de servicii şi alte venituri din exploatare mai puţin rabaturile, remisele şi alte reduceri acordate clienţilor.

întreprinderile trebuie să prezinte, fie în contul de profit şi pierderi, fie în notele la contul de profit şi pierderi o analiză a cheltuielilor utilizând fie metoda după natură, fie metoda după destinaţie.

Conform metodei după natură stocurile de produse finite şi în curs de execuţie în cadrul unei perioade reprezintă o corecţie a cheltuielilor de producţie pentru a reflecta două aspecte[59]):

- fie producţia a mărit nivelul stocurilor;
- fie vânzările suplimentare au redus nivelul stocurilor.

---

[59] Duţescu A. - Ghid pentru înţelegerea şi aplicarea IAS, Editura CECCAR, Bucureşti 2001.

Scanned with OKEN Scanner

Metoda clasificării după destinaţie evidenţiază cheltuielile după funcţiunea lor (locul / activitatea de proveniență) ca parte a costului vânzărilor, distribuţiei, activităţii administrative, etc. Această metodă poate oferi informaţii mai relevante pentru utilizatori decât clasificarea după natură, dar alocarea costurilor pe destinaţii poate fi arbitrară ceea ce implică utilizarea raţionamentului profesional.

Întreprinderile care clasifică cheltuielile după destinaţie trebuie să prezinte informaţii suplimentare despre natura acestora.

Informaţiile despre performanţa unei întreprinderi în special despre profitabilitatea acesteia sunt necesare pentru evaluarea modificărilor potenţiale ale resurselor economice pe care întreprinderea le va putea controla în viitor.

În acest sens informaţiile despre variabilitatea performanţelor sunt utile pentru anticiparea capacităţii întreprinderii de a genera fluxuri de trezorerie cu resursele existente şi pentru formularea raţionamentelor despre eficienţa cu care întreprinderea poate utiliza noi resurse.

Structura contului de profit şi pierdere este următoarea: Contul de profit şi pierdere

1. Cifra de afaceri netă
2. Variaţia stocurilor de produse finite, produse reziduale, semifabricate şi producţie în curs de execuţie
3. Producţia imobilizată
4. Alte venituri din exploatare
5. a) Cheltuieli cu materii prime şi materiale consumabile
   b) Alte cheltuieli din afară
6. Cheltuieli cu personalul
   a) Salarii
   b) Cheltuieli cu asigurările şi protecţia socială, cu menţionarea distinctă a celor referitoare la pensii
7. a) Amortizări şi Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale şi necorporale
   b) Ajustarea valorii activelor circulante
8. Alte cheltuieli de exploatare
   - Profitul sau pierderea din exploatare
9. Venituri din interese de participare
- din care în cadrul grupului
10. Venituri din alte investiţii financiare şi creanţe care fac parte din activele imobilizate
- din care în cadrul grupului
11. Venituri din dobânzi şi alte venituri similare
- din care în cadrul grupului
12. Ajustarea valorii imobilizărilor financiare şi a investiţiilor financiare deţinute ca active circulante
13. Cheltuieli cu dobânzile şi alte cheltuieli similare
- din care în cadrul grupului

Scanned with OKEN Scanner

14. Profitul sau pierderea din activitatea curentă
15. Venituri extraordinare
16. Cheltuieli extraordinare
17. Profitul sau pierderea din activitatea extraordinară
18. Impozitul pe profit
19. Alte impozite ce nu apar în elementele de mai sus
20. Rezultatul exercițiului financiar
21. Rezultatul pe acțiune:
- de bază
- diluat

Cheltuielile efectuate în cursul exercițiului financiar dar care se referă la un exercițiu ulterior se prezintă în bilanț la rubrica " Cheltuieli în avans" iar veniturile recunoscute înainte de data închiderii exercițiului dar care se referă la un exercițiu financiar ulterior se prezintă în bilanț la "Venituri în avans", neafectând contul de profit şi pierderi.

Pentru veniturile şi cheltuielile extraordinare se vor prezenta în notele explicative informații privind valoarea şi natura acestora, cu excepția cazului în care sunt nesemnificative pentru aprecierea rezultatelor.

12.9. Situația modificărilor capitalului propriu

Situația modificărilor capitalului propriu reflectă creşterea sau reducerea (variația) activului net sau a avuției întreprinderii între începutul şi sfârşitul perioadei contabile cu excepția modificărilor rezultate din tranzacții cu acționarii (aporturi de capital, acordare de dividende).

Modificarea globală a capitalului propriu reprezintă câştigurile şi pierderile totale generate de activitățile întreprinderii pe parcursul perioadei. Prin intermediul acestei situații financiare se poate analiza capacitatea de menținere sau erodare a capitalului evidențiind:

- profitul sau pierderea netă a perioadei;
- fiecare element de venit şi cheltuială, câştig sau pierdere recunoscut direct în capitalul propriu şi totalul acestor elemente;
- efectul cumulativ al modificărilor politicilor contabile şi corecția erorilor fundamentale.
- în plus întreprinderile trebuie să prezinte, fie în situația modificărilor capitalului propriu fie în notele explicative:
- tranzacțiile de capital cu proprietarii şi distribuțiile către aceştia;
- soldul profitului cumulat sau a pierderii cumulate la începutul perioadei şi la data bilanțului şi modificările pe parcursul perioadei indicându-se:
- suma la începutul exercițiului;
- sumele transferate în cursul perioadei;
- natura, sursa sau destinația transferului;
- suma rămasă la sfârşitul exercițiului financiar;

Scanned with OKEN Scanner

- soldul de deschidere şi de închidere pentru: capitalul subscris, primele de capital, rezerva din reevaluare, rezerve, rezultatul reportat, rezultatul exercițiului financiar;
- reconcilierea între valoarea contabilă a fiecărei categorii de capital propriu la începutul şi sfârşitul perioadei prezentând distinct fiecare modificare.
- în elaborarea situațiilor financiare majoritatea întreprinderilor adoptă conceptul financiar al capitalului. Conform acestui concept, banii investiți sau puterea de cumpărare investită, sunt sinonimi cu capitalul propriu al întreprinderii. Conform conceptului fizic al capitalului cum ar fi capacitatea de exploatare, capitalul reprezintă capacitatea de producție a întreprinderii exprimată de exemplu în unități de producție pe zi. Selectarea de către fiecare întreprindere a celui mai potrivit concept privind capitalul trebuie să aibă la bază necesitățile utilizatorilor situațiilor financiare. Astfel trebuie adoptat conceptul financiar al capitalului în cazul în care utilizatorii situațiilor financiare sunt interesați în primul rând de menținerea capitalului nominal investit sau a puterii de cumpărare a capitalului investit. Dacă principala preocupare a utilizatorilor o reprezintă capacitatea de exploatare a întreprinderii trebuie utilizat conceptul fizic al capitalului.

Situația modificărilor capitalurilor proprii cuprinde elementele prezentate în continuare:

SITUAȚIA MODIFICĂRILOR CAPITALULUI PROPRIU
la data de 31 decembrie.....

Element al capitalului propriu	Sold la 1 ianuarie	Creşteri		Reduceri		Sold 31 decembrie
		Total, din care	prin transfer	Total, din care	prin transfer	
0	1	2	3	4	5	6
Capital subscris						
Prime de capital						
Rezerve din reevaluare						
Rezerve legale						
Rezerve pentru acțiuni proprii						
Rezerve statutare sau contractuale						
Alte rezerve						
Rezerve din conversie						
Rezultatul reportat						
Profit nerepartizat						
Pierdere neacoperită						
Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS 29						

Scanned with OKEN Scanner

Sold creditor
Sold debitor
Rezultatul reportat provenit din
modificările politicilor contabile
Sold creditor
Sold debitor
Rezultatul reportat provenit din
Corectarea erorilor fundamentale
Sold creditor
Sold debitor
Rezultatul reportat reprezentând surplusul
realizat din rezerve din reevaluare
Rezultatul exercițiului financiar
Sold creditor
Sold debitor

Prezentările cifrice, trebuie să fie însoțite în notele explicative de informații referitoare la:

- natura modificărilor;
- tratamentul fiscal aplicat, (acolo unde este cazul);
- orice alte informații semnificative.

12.10. Situația fluxurilor de trezorerie

Situația fluxurilor de trezorerie reprezintă un document distinct al situațiilor financiare anuale.

Fluxurile de trezorerie pot fi definite ca reflectând disponibilitățile care se regăsesc succesiv în diverse stări, pornind de la lichidități, stocuri, creanțe, având ca finalitate transformarea în numerar.

Fluxul de numerar este descompus pe mai multe activități:

- fluxuri de numerar din activități de exploatare',
- fluxuri de numerar din activități de investiții;
- fluxuri de numerar din activități financiare.

Activitățile de exploatare sunt principalele activități aducătoare de venit ale întreprinderii precum şi alte activități care nu sunt activități de investire sau finanțare.

Activitățile de investire constau în achiziționarea şi cedarea de active imobilizate şi alte investiții care nu sunt incluse în echivalente de numerar.

Activitățile de finanțare sunt acele activități care au ca efect modificări ale dimensiunii şi compoziției capitalurilor proprii şi ale datoriilor întreprinderii.

Modelul propus de normalizatori, evidențiază fluxurile de numerar, precum şi numerarul la începutul şi sfârşitul perioadei prin intermediul a două metode: directă şi indirectă.

Scanned with OKEN Scanner

Diferența între aceste două metode constă în determinarea diferită a fluxului din activități de exploatare.

Componentele celor trei activități în cazul celor două metode se prezintă în continuare:

SITUAȚIA FLUXURILOR DE TREZORERIE
la data de 31 decembrie ....

a) Metoda directă

Fluxuri de numerar din activități de exploatare:

- încasări în numerar prin vânzarea de bunuri și prestarea de servicii;
- încasările în numerar provenite din redevențe, onorarii, comisioane și alte venituri;
- plățile în numerar către furnizorii de bunuri și servicii;
- plățile în numerar către și în numele angajaților;
- plățile în numerar sau restituiri de impozit pe profit, doar dacă nu pot fi identificate în mod specific cu activitățile de investiții și de finanțare;

Fluxuri de numerar din activități de investiții:

- plățile în numerar pentru achiziționarea de imobilizări corporale, active necorporale și alte active pe termen lung;
- încasările în numerar din vânzarea de terenuri și clădiri, instalații și echipamente, active necorporale și alte active pe termen lung;
- plățile în numerar pentru achiziția de instrumente de capital propriu și de creanță ale altor întreprinderi;
- încasările în numerar din vânzarea de instrumente de capital propriu și de creanță ale altor întreprinderi;
- avansurile în numerar și împrumuturile efectuate către alte părți;
- încasările în numerar din rambursarea avansurilor și împrumuturilor efectuate către alte părți.

Fluxurile de numerar din activități de finanțare:

- veniturile în numerar din emisiunea de acțiuni și alte instrumente de capital propriu;
- plățile în numerar către acționari pentru a achiziționa sau a răscumpăra acțiunile întreprinderii;
- veniturile în numerar din emisiunea de obligațiuni, credite, ipoteci și alte împrumuturi;
- rambursările în numerar a unor sume împrumutate;
- plățile în numerar ale locatarului pentru reducerea obligațiilor legate de o operațiune de leasing financiar.

Fluxuri de numerar - total
Numerar la începutul perioadei
Numerar la finele perioadei

b) Metoda indirectă

Fluxuri de numerar din activități de exploatare:

Scanned with OKEN Scanner

- rezultat net;
- modificările pe parcursul perioadei ale capitalului circulant;
- provizioane pentru elementele nemonetare şi alte elemente incluse la activităţile de investiţii sau de finanţare;

Fluxurile de numerar din activităţi de investiţii:

- plăţile în numerar pentru achiziţionarea de terenuri şi mijloace fixe, active necorporale şi alte active pe termen lung;
- încasările în numerar din vânzarea de terenuri şi clădiri, instalaţii şi echipamente, active necorporale şi alte active pe termen lung;
- plăţile în numerar pentru achiziţia de instrumente de capital propriu şi de creanţă ale altor întreprinderi;
- încasările în numerar din vânzarea de instrumente de capital propriu şi de creanţă ale al tor întreprinderi;
- avansurile în numerar şi împrumuturile efectuate către alte părţi;
- încasările în numerar din rambursarea avansurilor şi împrumuturilor efectuate către alte părţi.

Fluxuri de numerar din activităţi de finanţare:

- venituri în numerar din emisiunea de acţiuni şi alte instrumente de capital propriu;
- plăţile în numerar către acţionari pentru a achiziţiona sau a răscumpăra acţiunile întreprinderii;
- veniturile în numerar din emisiunea de obligaţiuni, credite, ipoteci şi alte împrumuturi;
- rambursările în numerar ale unor sume împrumutate;
- plăţile în numerar ale locatarului pentru reducerea obligaţiilor legate de o operaţiune de leasing financiar.

Fluxuri de numerar total

Numerar la începutul perioadei

Numerar la finele perioadei

Standardul Internaţional de Contabilitate nr. 7 "Situaţia fluxurilor de numerar", nu precizează care este modelul agreat de prezentare a situaţiei fluxurilor de numerar, fiecare întreprindere având libertatea să-şi construiască acest document în funcţie de natura activităţii şi nevoile de informare.

Fluxurile de numerar provenite din tranzacţii efectuate în valută, inclusiv cele referitoare la o sucursală din străinătate trebuie înregistrate

în moneda de raportare a întreprinderii prin utilizarea cursului de schimb la data fluxului de numerar. In acest sens se poate folosi un curs mediu ponderat al perioadei.

Efectele variaţiei cursurilor de schimb asupra numerarului şi echivalentelor de numerar vor fi raportate în situaţia fluxurilor de numerar pentru a reconcilia numerarul la începutul şi sfârşitul perioadei.

Scanned with OKEN Scanner

12.11. Notele explicative şi politicile contabile

Notele explicative conţin informaţii suplimentare, relevante pentru necesităţile utilizatorilor în ceea ce priveşte poziţia financiară, performanţele şi modificarea poziţiei financiare a întreprinderii.

Acestea trebuie prezentate de o manieră sistematică astfel încât fiecare element semnificativ din celelalte situaţii financiare să fie însoţit de o trimitere la note care să cuprindă informaţii suplimentare prin care să fie prezentat mai explicit la un nivel rezonabil de cunoaştere, dar care sunt necesare pentru o prezentare fidelă.

Notele la situaţiile financiare includ descrieri narative sau analize mai detaliate ale sumelor prezentate în celelalte situaţii financiare şi informaţii suplimentare referitoare la angajamente şi datorii, ajutând utilizatorii la înţelegerea situaţiilor financiare şi compararea acestora cu situaţiile altor întreprinderi.

Secţiunea politicilor contabile din notele la situaţiile financiare trebuie să descrie următoarele:

- bazele de evaluare utilizate la întocmirea situaţiilor financiare;
- fiecare politică contabilă specifică necesară pentru înţelegerea corespunzătoare a situaţiilor financiar;

La alegerea prezentării sau nu a unei politici contabile specifice trebuie avut în vedere, dacă astfel utilizatorii ar putea fi ajutaţi la înţelegerea modului în care tranzacţiile şi evenimentele se regăsesc în poziţia şi performanţele financiare ale întreprinderii.

Notele explicative trebuie să conţină mai multe secţiuni şi anume: - : -
informaţii generale despre întreprindere;

- prezentarea politicilor contabile;
- informaţii pentru completarea bilanţului;
- informaţii referitoare la contul de profit şi pierderi;
- informaţii referitoare la salarii şi salariaţi;
- alte aspecte.

Scanned with OKEN Scanner

BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ

1. Bojian O. - *Bazele contabilității*, Editura Economică, București, 2003
2. Călin O. Contabilitate de gestiune, Editura Tribuna Economică, București, 2001
3. Călin O. Ristea M. - *Bazele contabilității*, Editura Național, București, 2000
4. Caciuc Leonora Megan O. - *Bazele contabilității*, Editura Mirton, Timișoara, 2003
5. Capron M. - *Contabilitatea în perspectivă* (traducere), Editura Humanitas, 1994
6. Collase B. - *Contabilitate Generală* (traducere), Editura Moldova, Iași, 1995
7. Dobrotă N. (coord.) - *Dicționar de economie*, Editura Economică, București, 1999
8. Demetrescu C.G. Puchiță V. Possler L. Voica V. - *Contabilitatea știință fundamentală și aplicativă*, Editura Scrisul Românesc, Craiova, 1979
9. Epuran M. Băbăiță Valeria - *Teoria generală a contabilității*, Editura Mirton, Timișoara, 2000
10. Feleagă N. Malciu Liliana Bunea Șt - *Bazele contabilității*, Editura Economică, București, 2002
11. Malciu Liliana - *Cererea și oferta de informații contabile*, Editura Economică, București, 1998
12. Mateș D. - *Contabilitatea financiară a întreprinderii*, Editura Mirton, Timișoara, vol I –2002, vol II 2003
13. Mateș D. (coord.) Contabilitatea întreprinderii ~ aplicații practice~, Editura Mirton, Timișoara, 2005
14. Matiș D. - *Contabilitatea operațiilor specialei*, Editura Intelcredo, Deva, 2003
15. Oprean I. (coord.) - *Bazele Contabilității*, Editura Dacia, Cluj-Napoca, 2002
16. Pântea I.P. - *Bazele contabilității*, Editura Intel credo, Deva, 1996
17. Pereș I. Mateș D. Caciuc L Iosif A. Imbrescu C Bazele contabilității, Editura Mirton, Timișoara,2004

Scanned with OKEN Scanner

3.7. Formula contabilă şi articolul contabil 74

3.8. Clasificarea conturilor 79

3.9. Planul de conturi general 85

PROCEDEELE METODEI CONTABILITĂȚII COMUNE ŞTIINȚELOR ECONOMICE 89

4.1. Documentarea operațiilor economice. 89

4.2. Evaluarea în contabilitate. 97

4.3. Calculația în contabilitate 107

4.4. Inventarierea activelor şi pasivelor întreprinderii. 112

BALANȚA DE VERIFICARE - PROCEDEU DE CENTRALIZARE ŞI VERIFICARE A ÎNREGISTRĂRILOR EFECTUATE CU AJUTORUL CONTURILOR 121

5.1. Definire, importanță şi funcțiile balanței de verificare a conturilor 121

5.2. Categorii de balanțe de verificare 123

5.3. Întocmirea balanței de verificare a conturilor 125

5.4. Erori de înregistrare, identificabile cu ajutorul balanței de verificare a conturilor 126

CONTABILITATEA CONSTITUIRII ÎNTREPRINDERILOR DIN COMERȚ ŞI TURISM 129

6.1. Modalități de constituire a întreprinderile de comerț şi turism 129

6.2. Conținutul capitalurilor proprii 130

6.3. Contabilitatea analitică şi sintetică a capitalului propriu la întreprinderile de comerț şi turism 131

CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR LA ÎNTREPRINDERILE DE COMERȚ ŞI TURISM 137

7.1. Conținutul, recunoaşterea şi clasificarea activelor imobilizate 137

7.2. Contabilitatea imobilizărilor necorporale 139

7.3. Contabilitatea imobilizărilor corporale 142

Scanned with OKEN Scanner

CONTABILITATEA STOCURILOR LA INTREPRINDERILE DE COMERT SI TURISM 153

8.1. Conținutul, clasificarea, recunoașterea și evidența stocurilor 153

8.2. Contabilitatea materiilor prime a materialelor consumabile și a materialelor de natura obiectelor de inventar 157

8.3. Contabilitatea produselor 164

8.4. Contabilitatea mărfurilor și a ambalajelor 166

CONTABILITATEA DATORIILOR ŞI CREANȚELOR 175

9.1. Contabilitatea datoriilor și creanțelor privind relațiile cu furnizorii și clienții 176

9.2 Contabilitatea decontărilor cu personalul, asigurările și protecția socială 182

9.3. Contabilitatea decontărilor cu bugetul statului 194

9.4. Contabilitatea decontărilor cu debitorii și creditorii diverși 207

CONTABILITATEA TREZORERIEI 211

10.1 Caracterizarea generală a valorilor de trezorerie 211

10.2 Contabilitatea investițiilor financiare pe termen scurt 211

10.3 Contabilitatea disponibilităților gestionate prin conturile de la bănci și casierie 214

10.4 Contabilitatea acreditivelor și altor valori de trezorerie 219

CONTABILITATEA CHELTUIELILOR, VENITURILOR ŞI A REZULTATULUI EXERCIȚIULUI 221

11.1. Contabilitatea cheltuielilor 221

11.2. Contabilitatea veniturilor 236

11.3. Contabilitatea rezultatului exercițiului 249

LUCRĂRILE DE ÎNCHIDERE A EXERCIȚIULUI FINANCIAR 259

12.1. Delimitări privind lucrările de închidere ale exercițiului financiar 259

12.2 Stabilirea balanței de verificare a conturilor înainte de inventariere 262

12.3.Inventarierea patrimoniului 263

Scanned with OKEN Scanner

12.4. Contabilitatea operațiilor de regularizare 269

12.5. Determinarea rezultatului exercițiului 275

12.6. Impozitarea profitului 279

12.7. Conținutul și structura situațiilor financiare anuale 279

12.7. Bilanțul contabil 281

12.8. Contul de profit și pierdere 285

12.9. Situația modificărilor capitalului propriu 288

12.10. Situația fluxurilor de trezorerie 290

12.11. Notele explicative și politicile contabile 293

BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ 294

PLANUL DE CONTURI GENERAL 296

Scanned with OKEN Scanner